

CADERNO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

REGULAÇÃO ECONÔMICA E TRIBUTOS

ANÁLISE DE CASOS

Coordenação:

LILIAN ROSE LEMOS ROCHA

ISRAEL ROCHA LIMA MENDONÇA FILHO

RICARDO VICTOR FERREIRA BASTOS

CADERNO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

REGULAÇÃO ECONÔMICA E TRIBUTOS

Análise de casos

Coordenação

Lilian Rose Lemos Rocha

Israel Rocha Lima Mendonça Filho

Ricardo Victor Ferreira Bastos

Brasília

2019

CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA - UniCEUB

Reitor

Getúlio Américo Moreira Lopes

INSTITUTO CEUB DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO - ICPD

Diretor

João Herculino de Souza Lopes Filho

Diretor Técnico

Rafael Aragão Souza Lopes

Diagramação

Biblioteca Reitor João Herculino

Capa

UniCEUB

Documento disponível no link

www.repositorio.uniceub.br

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Caderno de pós-graduação em direito : regulação econômica e tributos:
análise de casos / coordenadores, Lilian Rose Lemos Rocha [et al.] –
Brasília: UniCEUB : ICPD, 2019.

125 p.

ISBN 978-85-7267-013-5

1. Direito Tributário. I. Centro Universitário de Brasília. II. Título.

CDU 336.22.1

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Reitor João Herculino

Centro Universitário de Brasília – UniCEUB

SEPN 707/709 Campus do CEUB

Tel. (61) 3966-1335 / 3966-1336

A regulação econômica pode ser desenvolvida de diversas formas, devendo ser destacado que a tributação é uma das formas mais adotadas no contexto dos diversos cenários econômicos existentes no mundo, o que reforça a necessidade de entender dos tributos podem impactar no cenário econômico e qual o papel deles no contexto atual. A tributação, além da função típica de arrecadar, o que visa a busca dos recursos necessários para a existência e manutenção do Estado, desempenha um papel como de atuação na regulação econômica, social e ambiental, o que representa sua função extrafiscal.

Tal cenário foi bem abordado pelos artigos apresentados pelos alunos que bem trataram desse cenário de atuação extrafiscal da tributação e dos preceitos econômicos aplicados ao direito, o que revela que a ciência jurídica não anda mais tão solitária como ramo do conhecimento. As discussões econômicas possuem cada vez mais espaço no poder judiciário, especialmente, quando o assunto é direito tributário, posto que a tributação ocupa um papel quantitativo muito considerável dentro de nossos tribunais, seja pelo número de demanda que se conhece, seja pelo impacto econômico envolvido nas causas.

Nesse contexto, o presente ebook teve como metodologia a análise de casos de grande impacto econômico e que ocuparam os debates tributários das nossas cortes superiores e também do Tribunal de Contas da União. Cabe ressaltar que a análise de casos ganhou muita relevância no Brasil com a ampliação dos debates sobre precedentes judiciais, tanto que é cada vez maior a preocupação dos nossos tribunais com a publicidade de seus julgados especialmente aqueles que devem ser visto dentro dos conceitos de recursos repetitivos, o que deve ser compreendido como algo que exige o conhecimento, com certo grau de profundidade daquilo que vem sendo decidido por eles, bem como das ferramentas modernas utilizadas para essa compreensão.

Prof. Ricardo Bastos

SUMÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO nº 593.849– MINAS GERAIS	05
<i>BIBIANE HILÁRIO BASTOS</i>	
RECURSO EXTRAORDINÁRIO nº 574.706 – PARANÁ	16
<i>MAYLA BEZERRA SANTOS; AMANDA FUKUYOSHI</i>	
AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE nº 5096 – DF	27
<i>FABIANA RODRIGUES XIMENES</i>	
RECURSO EXTRAORDINÁRIO nº 574.706 – PARANÁ	38
<i>GUSTAVO PRIETO MOISÉS</i>	
O ESTUDO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E DA REPETIÇÃO DE INDÉBITO LEGITIMIDADE E REFLEXOS À LUZ DO QUE FOI DECIDIDO NO RESP. 903.394 e RE 593.849/MG	51
<i>BRUNO SOUZA VIEIRA; MARIA ROSÂNGELA DA SILVA DE MONÇÃO</i>	
A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE A INCIDÊNCIA DE IPI NAS IMPORTAÇÕES DE BENS PELO DESTINATÁRIO FINAL	73
<i>MATHEUS CARDOSO OLIVEIRA ELEUTÉRIO; VICTOR LIRA KOPP</i>	
ACORDÃO Nº 684/2019 DO PLENÁRIO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO	92
<i>BRENO DA SILVA RAMOS</i>	
RECURSO ESPECIAL Nº 1.751.332 E O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÕES NO DISTRITO FEDERAL	109
<i>BARBARA GIANI VIEIRA</i>	

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

nº 593.849 – MINAS GERAIS

Bibiane Hilário Bastos¹

1 RE Nº. 593.849²

Relator: Ministro Edson Fachin

Voto Vencedor: Ministro Edson Fachin

Data de julgamento: 19 de outubro de 2016.

1.1 Ementa

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851.

1. Fixação de tese jurídica ao tema 201 da sistemática da repercussão geral: "É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS

¹ Advogada formada em 2017, sendo aprovada no exame da Ordem no mesmo ano; OAB-DF. Contadora formada em 2003 devidamente inscrita no CRC-DF. Profissional com experiência e com fortes competências de liderança e de criação de relações.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 593.849**, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016 ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-065 DIVULG 30-03-2017 PUBLIC 31-03-2017 REPUBLICAÇÃO: DJe-068 DIVULG 04-04-2017 PUBLIC 05-04-2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>. Acesso em: 07 de mai. de 2019.

pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida".

2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.

3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

4. O modo de raciocinar "tipificante" na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.

5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.

6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.

7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da lei 6.763/75, e 21 do decreto 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado.

8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

1.1.1 Especificação do caso e razões da submissão à repercussão geral

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto com fundamento no artigo 102, III, 'a' da Constituição Federal apontando violação ao artigo 150, IV, §§ 2º e 7º do Texto Constitucional, contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que considerou indevida a restituição do ICMS quando houver diferença apurada entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo do real valor de venda do produto ao consumidor final, considerando a possibilidade de restituição somente quando não houver a realização do Fato Gerador.

A recorrente, Parati Petróleo Ltda, revelou-se inconformada com tal decisão, ingressando com Mandado de Segurança Preventivo, sustentando em suas razões recursais que o reconhecimento ao direito de restituição do ICMS pela não realização do fato gerador presumido também alcança a hipótese de não realização do fato material se houver saída de mercadoria ao consumidor final por preço inferior aquele que serviu de base de cálculo antecipada do imposto.

Ainda eivada de inconformismo, a recorrente afirma que sendo o ICMS um imposto não cumulativo por determinação constitucional do artigo 150, § 2º da Carta de 1988, configura-se impedimento legal a utilização de base de cálculo estimada superior ao preço pelo qual foi efetuada a operação, podendo configurar confisco, que é vedado pelo texto constitucional em seu artigo 150, inciso IV.

Em sede recursal, a primeira Vice-Presidência do Estado de Minas Gerais, considerou demonstrado todos os requisitos de admissibilidade acolhendo o recurso.

O Tribunal Pleno do STF – Supremo Tribunal Federal, afetou a matéria à sistemática da repercussão geral em 17.09.2009, nos seguintes termos:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO IMPOSTO PAGO A MAIS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E BASE DE CÁLCULO REAL. ART. 150, § 7º, DA CF. ADI 2.675/PE, REL. MIN. CARLOS VELLOSO E ADI 2.777/SP, REL. MIN. CEZAR PELUSO, QUE TRATAM DA MESMA MATÉRIA E CUJO JULGAMENTO JÁ FOI INICIADO PELO PLENÁRIO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

(STF - RG RE: 593849 MG - MINAS GERAIS, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 17/09/2009, Data de Publicação: DJe-191 09-10-2009)

A existência de repercussão geral foi declarada por unanimidade em julgamento por meio do Plenário Eletrônico do STF.

O primeiro Relator deste Recurso Extraordinário foi o Ministro Ricardo Lewandowski, que admitiu a participação das seguintes entidades como *‘amicus curiae’*: Instituto para desenvolvimento do Varejo; Distrito Federal; Estado do Acre; Estado do Espírito Santo; Estado do Piauí; Estado de Rondônia; Estado da Bahia; Estado de Roraima; Estado de Santa Catarina; Estado do Amapá; Estado do Mato

Grosso do Sul; Estado do Rio Grande do Sul, União, Estado de São Paulo e Estado de Pernambuco.

No que se refere ao reconhecimento de repercussão geral para o RE em análise, cumpre esclarecer que a posição do primeiro Ministro-Relator, Ricardo Lewandowski, foi no sentido de conhecimento da repercussão geral.

1.1.2 Critério de conhecimento da repercussão geral

Como mencionado, inicialmente, o RE 593.849- MG foi submetido, pelo Ministro Ricardo Lewandowski, primeiro relator, à repercussão geral.

Em 17-09-2009 o Tribunal Pleno – meio eletrônico julgou procedente a repercussão geral no Recurso Extraordinário. Sob relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, o processo foi julgado eletronicamente sobre o Tema 201 – Restituição da Diferença do ICMS pago a mais no Regime de Substituição Tributária, com fundamentação legal nos artigos 102, inciso 3, alínea “a” e artigo 150, §7º da Constituição Federal/88, artigo 543ª, § 1º da Lei nº 5869/73 e RISTF – Regimento Interno do Supremo Tribunal artigo 323, § 1º.

A decisão proferida pelo Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, onde o voto do relator foi vencedor. Considerou-se presentes os requisitos de relevância no âmbito econômico social, em função da alteração significativa dos preços dos produtos ao consumidor final. No âmbito jurídico-tributário foi reconhecida a necessidade de impor limites ao administrador público no tocante ao poder de tributação, sendo entendido pelo relator e demais ministros que esta controvérsia possui repercussão geral.

Em seu relatório, o Ministro Lewandowski salientou que, a solução da problemática sobre a restituição da diferença do ICMS pago a mais afetará diretamente a esfera econômica dos Estados Federados e dos contribuintes do ICMS, sendo imprescindível um balizamento sobre o tema, já que este norteará o julgamento de inúmeros processos sobre o mesmo tema que tramitam em todos os tribunais brasileiros.

1.2 Mérito da decisão

O Recurso Extraordinário nº 593.849 foi julgado em 19 de outubro de 2016, em sessão plenária presidida pela Ministra Cármen Lúcia, onde estavam presentes os Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber, Teori Zavascki, Roberto Barroso e Edson Fachin. Recurso conhecido e provido, ficando vencidos os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes que se manifestaram contra o provimento do Recurso Extraordinário.

Por unanimidade, o Tribunal fixou tese nos seguintes termos: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

1.2.1 Modulação e Tese

Foi definida a modulação dos efeitos do julgamento, de forma que o entendimento passa a valer para casos futuros e somente deve atingir casos pretéritos que já estejam em tramite judicial.

Segundo o Ministro Edson Fachin, novo relator, a medida se faz necessária para atender ao interesse público, evitando surpresas com ajuizamentos de ações rescisórias e de novas ações sobre casos até agora não questionados.

1.2.2 Voto condutor

O voto condutor foi exarado pelo Ministro Edson Fachin. Em seu voto, o Ministro aponta que o ponto controvertido do presente RE está presente na discordância razoável sobre as condições de possibilidade e nos limites da praticidade tributária, ou seja, continuar com um modelo de substituição tributária progressiva em que se garanta o direito à restituição apenas na hipótese de não ocorrência do fato gerador, onera o contribuinte gerando vantagem excessiva ao

Estado arrecadador, incorrendo assim em grave inobservância aos princípios legais estabelecidos em nosso país.

Segundo o Relator, a questão debatida no processo impacta diretamente o modelo tributário nacional, onde as vantagens oriundas da sistemática de substituição tributária progressiva, ou pra frente, deve estar alinhada com questões primordiais como: garantia de segurança jurídica na arrecadação, melhoria do desempenho da Administração Tributária, eficiência Estatal, combate a sonegação e promoção de justiça fiscal.

Em seu voto condutor, o Ministro Edson Fachin faz um retrospecto histórico jurisprudencial e normativo acerca da substituição tributária progressiva. Cronologicamente apresenta as regras de substituição tributária desde sua criação através do código tributário nacional em seus artigos 58, parágrafo 2º, inciso II, e 128, passando por todos os decretos-leis firmados ao longo do tempo, fez uma breve análise da ADI 1.851 cujo relator foi o Ministro Ilmar Galvão, apresentou a Lei Kandir – Lei Complementar 87/96 especificamente nos artigos de 8 a 10 que trata da substituição tributária, até chegar ao Convênio ICMS 13/97 que buscou harmonizar os procedimentos referente a aplicação do § 7º do artigo 150 da CF/88 e do artigo 10 da Lei Kandir.

Cabe ressaltar, que o relator destacou que em 2002 no julgamento da ADI 1.851 o Supremo Tribunal Federal entendeu, por maioria, que o fato gerador presumido do ICMS se reveste de caráter definitivo, haja vista que a base de cálculo teria sido definida em lei, à luz de expressa autorização constitucional, porem em 1997 com a assinatura do convênio ICMS 13/97, foi previsto em lei formal direito à restituição do tributo pago a maior do que o presumido, sendo ajuizadas novas ações diretas de inconstitucionalidade por clara divergência sobre o tema, sendo que as ADIs 2.675 e 2.777, por questão de ordem suscitada pelo Ministro Ayres Britto, foram sobrestadas afim de serem julgadas conjuntamente com o RE-RG 593.849, inicialmente de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski.

Com a verificação do impasse institucional sobre a matéria, o Ministro Relator traça um limiar a ser observado a partir do § 7º do art. 150, da CF/88 tratando da tensão entre a justiça fiscal (enriquecimento ilícito) e a segurança

jurídica (dimensão material do fato gerador) propondo a reescritura da ADI 1.851, seguindo o art.927, § 3º do CPC/15, que prevê que a hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores, podendo haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

Ao analisar o caso específico do mandado de segurança preventivo impetrado por sociedade anônima que atua no ramo de combustíveis sujeita a substituição tributária nos termos da legislação tributária mineira, verificou-se a necessidade de declaração de inconstitucionalidade dos artigos 22, § 10 da lei 6.763/1975 do Estado de Minas Gerais, e 21 do Regulamento do ICMS de Minas Gerais aprovado pelo Decreto 43.080/2002, por ofender o artigo 150, §7º, da Constituição Federal.

Isso posto, o Ministro Edson Fachin deu provimento ao recurso para reformar o acórdão recorrido e afirmar o direito da parte Recorrente em lançar em sua escrita fiscal os créditos de ICMS pagos a maior, nos termos da legislação tributária do Estado de Minas Gerais e respeitando o lapso prescricional de 5 (cinco) anos previsto na LC 118/05. Declarou a inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais. Por fim, submeteu a deliberação do Tribunal Pleno do STF a proposta de elaboração de súmula em sede de repercussão geral acerca do direito de restituição do imposto pago antecipadamente sempre que o fato gerador definitivo for menor do que o fato gerador presumido.

1.2.3 Votos vencidos

Na matéria objeto do RE 593.849, restou vencidos os votos dos Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes.

Os debates, conforme mencionado, se deram em volta do reconhecimento ou não ao direito de restituição do ICMS pago sobre fato gerador presumido maior do que o fato gerador efetivo, uma vez que a questão sobre a repercussão geral já havia sido definida em votação anterior.

Sobre esse assunto, o Ministro Teori Zavascki, cuja posição foi no sentido de que, o tema em questão já havia sido decidido pelo Supremo Tribunal em ADIs anteriores, a seu ver, não haveria necessidade de reanálise, mantendo sua posição de não haver enriquecimento ilícito uma vez que o imposto corretamente recolhido com base de cálculo fixada por substituição tributária provisória torna-se definitivo após seu recolhimento. Afirmou ainda que, o reconhecimento diverso, além de permitir que o contribuinte peça a restituição do valor a maior daria direito ao Estado de também, eventualmente cobrar a diferença em situação inversa. Em seu voto, não viu incompatibilidade com a Constituição Federal, considerando suas razões suficientes para a manutenção da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal consagrada na ADI 1.851.

O Ministro Gilmar Mendes, acompanhou a linha de raciocínio do Ministro Teori Zavascki ao proferir seu voto, considerou que o Tema já foi devidamente esgotado em debates anteriores, e que a substituição tributária tem se mostrado efetiva pois trata-se de uma realidade criada pelo Direito, sendo portanto o valor presumido uma realidade não um valor ficto ou arbitrário conforme proposto pelo relator. Afirmou ainda que, a substituição tributária efetivamente introduzida pelo artigo 150, § 7º, do texto constitucional tem como objetivo resolver a grande dificuldade que se caracteriza na cobrança do tributo, portanto, a mudança jurisprudencial proposta tornará inútil a própria mudança constitucional ao desarrumar um sistema que funciona, por estas razões jurídicas e práticas votou no sentido de desprover o recurso.

Em princípio, o Ministro Dias Toffoli declarou que iria votar com o relator, porém mudou de posicionamento ao ouvir a análise feita pelo Ministro Teori Zavascki, com a defesa deste ministro, ficou convencido que a solução mais pacífica e que traria maior segurança jurídica seria manter a posição do Tribunal proferida na ADI 1.851/AL. Optou por seguir a solução apresentada na ADI 1.851 pelo Ministro Ilmar Galvão, entendendo que esta seria solução mais prática e menos conflituosa, por isso votou pela manutenção da jurisprudência contra o Relator.

Ao final, restaram por vencidos os votos dos Ministros acima citados.

1.3 Análise crítica

Particularmente com relação à matéria principal tratada no RE 593.849, no qual a empresa Parati Petróleo Ltda recorreu ao Supremo Tribunal Federal contra decisão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais que negava o direito de restituição dos créditos referentes à diferença entre o valor real de comercialização de seus produtos e o valor arbitrado antecipadamente pela Fazenda Estadual no regime de substituição tributária, entendo que o tema enseja grande atenção e cuidado.

De fato, trata-se de um tema com extrema relevância para os consumidores e para os órgãos Estaduais Fazendários tendo em vista que o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é a principal fonte de recursos dos Estados e atinge indiretamente aos consumidores que não pagam o tributo diretamente à Receita, no entanto arcam com o custo do tributo incluso no valor final da mercadoria ou serviço contratado.

A cobrança do ICMS é feita pelo Governos Estaduais e pelo Governo do Distrito Federal aos contribuintes. Cada Estado possui sua regulamentação própria sobre o Tributo, com aplicação de alíquotas diferenciadas. A renda gerada com a receita deste tributo serve de custeio do orçamento estadual e municipal. Há estudos que demonstram que o ICMS responde por 20% de toda arrecadação Estadual, tendo grande peso no bolo fiscal.

Trata-se portanto, de um tributo complexo pois além de onerar o consumo sua base de cálculo também incide sobre a base de cálculo de outros impostos, como por exemplo o Pis e a Cofins, podendo ainda, se transformar em ferramenta de manipulação fiscal dos Estados na guerra fiscal, em que se busca atrair o maior numero de empresas e contribuintes para determinado Estado.

A Lei Kandir – LC 87/96 posteriormente modificada pelas leis complementares 92/97, 99/99 2 102/2000 busca regulamentar o ICMS, já que este imposto é um dos que atingem a maior parte dos brasileiros direta ou indiretamente por incidir na maioria das compras, vendas, transporte e prestação de serviços.

A Constituição Federal em seu artigo 150, § 7º estabelece a devolução do ICMS na hipótese de não ocorrência do fato gerador presumido, mas não deixa claro

se haverá o mesmo critério na hipótese da ocorrência do fato gerador menor do que o presumido. Vejamos:

Art.150 (...)

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

O voto-condutor do Ministro Relator, deixou claro todos os aspectos formais e materiais sobre o tema, entendendo que o advento da substituição tributária progressiva ou para frente conforme outrora amplamente debatido é legal, o que se voltou a discutir foi sobre a possibilidade ou não de devolução do imposto pago sobre base de cálculo presumida maior do que a base efetiva.

A técnica de substituição tributária progressiva ou pra frente, nasceu para facilitar a cobrança e fiscalização do ente arrecadador com intuito de reduzir os casos de sonegação fiscal. Realiza-se quando a lei atribui a obrigação de recolhimento do ICMS devido na operação subsequente, antes da ocorrência do fato gerador, a um sujeito passivo “terceiro” que não praticou o fato gerador, mas possui vinculação indireta com aquele que deu causa ao fato gerador.

Deste modo, entende-se a quantidade de “*amicus curiae*” presentes no processo. Trata-se de um tema de extrema relevância para os Estados pois podem ver esvaziados seus cofres públicos com a perda de arrecadação, bem como para o consumidor final, que poderá ser desonerado ao final do processo, uma vez que todos os custos dessa cadeia sempre recaem na conta do consumidor final.

Entende-se por acertada a inclusão do tema ao sistema de repercussão geral, uma vez que a análise do mérito e a decisão deverá ser aplicadas pelos tribunais de instâncias inferiores, em matérias idênticas.

Outro ponto controvertido debatido foi sobre a decisão proferida em 2002 na ADI 1.851, na época o Ministro Relator e demais ministros entenderam que a devolução do ICMS deveria ocorrer apenas na hipótese de não ocorrência do fato

gerador, e voltar com o tema em questão e mudar o posicionamento do Tribunal poderia causar mal-estar em alguns Ministros.

Particularmente, considero acertada a decisão dos nobres ministros em se voltar a debater sobre o tema, analisando-o a luz da constituição federal e das leis estaduais. Houve uma mudança no cenário tributário do país, vários Estados passaram a regulamentar a matéria de forma diversa, entendendo que há o direito de restituição do imposto recolhido sobre base de cálculo presumida maior do que a efetiva.

O próprio texto constitucional é claro em prevê o direito de restituição do imposto caso não ocorra o fato gerador, tão certo também será estender o entendimento para o reconhecimento do direito à restituição dos tributos recolhidos previamente com base de cálculo estimada e realizados de forma inferior a estimada.

Inúmeras ações foram ajuizadas nos tribunais brasileiros após a aprovação dos termos da ADI 1.851 até a presente votação do Recurso Extraordinário 593.849-MG, sinalizando que os contribuintes insatisfeitos com a regra pleiteavam uma solução justa para a questão.

Com o devido respeito, acredito que os Ministros vencidos não analisaram a questão sob a ótica do consumidor, detendo-se apenas a conveniência do Estado em se garantir o recolhimento tributário, combatendo a sonegação. Os argumentos de segurança jurídica são facilmente derrubados com a proposta de modulação dos efeitos jurídicos do Ministro Relator.

Outro ponto de acerto no julgamento foi o estabelecimento dos efeitos jurídicos da decisão tão somente para processos já em trânsito na esfera judicial, bem como para casos futuros, estabelecendo um lapso temporal de 5 (cinco) anos para cálculo da restituição pleiteada.

A mudança de orientação do Tribunal foi legítima e necessária, bem como a percepção da necessidade de modulação dos efeitos jurídicos da decisão, de modo a não afetar as relações jurídicas pretéritas com ato já aperfeiçoado. O cuidado com os efeitos temporais sobre o novo entendimento, foi mais um ponto acertado da decisão.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

nº 574.706 – PARANÁ

Mayla Bezerra Santos¹
Amanda Fukuyoshi

1 RE Nº. 574706²

Relatora: Ministra Cármen Lúcia

Voto Vencedor: Ministra Cármen Lúcia

Data de julgamento: 15 de março de 2017.

1.1 Ementa

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante do ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

¹ Aluna do Curso de Pós-graduação lato sensu do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB/ICPD. Advogada. E-mail: maylabsantos@gmail.com. Currículo: <<http://lattes.cnpq.br/4013132375614628>>.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 574.706**, Relatora: Ministra CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, publicado em 02-10-2017. Disponível em: <<<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312859807&ext=.pdf>>. Acesso em: 05 de maio de 2019.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, §2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, §2º, inc. I, *in fine*, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

1.1.1 Especificação do caso e razões da submissão à repercussão geral

O Programa de Integração Social – PIS visa financiar o pagamento de seguro-desemprego e foi instituído pelo art. 239 da CF³ e é regulamentado pela Lei Complementar nº 26/1975. Já a Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social - COFINS⁴ é arrecadado para atendimento das despesas nas áreas de saúde, previdência e assistência social (INSS) e foi instituída pela Lei Complementar nº 70/91. Em ambos os casos, os contribuintes são as pessoas jurídicas de direito privado, inclusive as empresas Públicas e a base de cálculo é a receita auferida no mês.⁵

Nesse sentido, tanto as Leis citadas acima, quanto a Lei nº 9.718/98 estabeleceu que as contribuições PIS e COFINS devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, seriam calculadas com base em seu faturamento, sendo que a base de cálculo não poderia extravarar o valor do negócio.

³ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 08 maio 19.

⁴ BRASIL. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm>. Acesso em: 08 mai 19.

⁵ Hauser, Paolla. Contabilidade Tributária: dos conceitos à aplicação – Curitiba: Intersaberes, p. 167, 2017.

Nesse contexto, a INCOPA impetrou Mandado de Segurança, na origem, em face da Receita Federal, tendo em vista que o Órgão exigiu o recolhimento do PIS e COFINS sem excluir o ICMS da base de cálculo, assim, a impetrante alega violação à Lei nº 9.718/98 (sucessora da Lei nº 70/91) que considerava que a base de cálculo das contribuições incidiria sobre a receita bruta e que o ICMS não constituiria parte do faturamento/receita bruta.

Ainda, a impetrante alegou que a exigência do órgão configuraria flagrante desrespeito aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva. Os princípios preveem que: (i) não será exigida obrigação que não esteja previamente prevista e (ii) que a ideia de capacidade contributiva serve de parâmetro para analisar/evitar injustiças tributárias.⁶

Nesse ponto, é necessário esclarecer que o ICMS - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte e de comunicações – é um imposto estadual sobre circulação de mercadorias e serviços específicos, ou seja, um imposto que incide sobre a operação da empresa.⁷

Feito esse esclarecimento, retomando ao histórico, a Receita em suas razões, alegou que o rol definido na citada lei é taxativo e que a impetrante não poderia se apegar aos conceitos contábeis para tentar afastar o campo de incidência do PIS/COFINS. Além disso, sustentou que o ICMS integra o preço da mercadoria diferente do IPI que estaria excluído pela lei, tendo em vista que está incluído no valor total da nota fiscal, por isso, faria parte do faturamento mensal.

Em sede de sentença, o d. Magistrado entendeu que o ICMS e o IPI são tributos fundamentalmente iguais, que da análise da Constituição, os dois tributos incidem sobre as operações negociais relativas as mercadorias, sendo inclusive, destacados na nota fiscal. Ademais, que não se pode majorar o faturamento de uma empresa e que a incidência do PIS/COFINS sobre a parcela do ICMS, seria exigir o pagamento do tributo por hipótese de indigência um outro tributo.

⁶ Coêlho, Sacha Calmon Navarro, 1940 – Curso de direito tributário brasileiro – Rio de Janeiro: Forense, p. 86, 2004.

⁷ Coêlho, Sacha Calmon Navarro, 1940 – Curso de direito tributário brasileiro – Rio de Janeiro: Forense, p. 515, 2004.

Diante disso, a Receita recorreu com base na alegação de que o ICMS sempre integrou o preço da mercadoria, razão pela qual, faria parte do valor do faturamento mensal e que a Lei nº 9.718/98 equiparou o conceito de faturamento à totalidade de receitas da pessoa jurídica e que estariam excluídas as deduções admitidas. Ainda, sustentou que não se poderia confundir o conceito de receita bruta com receita líquida e que o STF, no âmbito do RE 240.785, em sua maioria, teria entendido que não há limitação constitucional que impeça a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.

Com isso, por maioria, a apelação da Receita foi provida, tendo em vista que consideraram que o valor do ICMS é incluído no preço da mercadoria e assim, em razão de ser pago pelo consumidor ao vendedor, faz parte do faturamento.

Assim, eivada de inconformismo, a IMCOPA, ora recorrente, interpôs Recurso Extraordinário, questionando a exclusão da parcela referente ao ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, indicando que seria inconstitucional, em razão da violação dos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, previstos nos artigos 150, I e 145, §1º, ambos da Constituição Federal. Destacando que a repercussão geral se justificaria em razão das inúmeras empresas que seriam afetadas pela questão elencada, haja vista que esses tributos se estendem a todas as pessoas jurídicas.

A recorrida, por seu turno, argumentou que o ICMS é pago pela empresa que promove o faturamento de mercadorias, assim como o COFINS e o PIS, sendo que o STJ já se manifestou a respeito da possibilidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da FINSOCIAL, que foi sucedida pelo COFINS. Alegando que o legislador tomou como base de cálculo a receita bruta e não a receita líquida, e que estaria incluído todos os custos que compõem a operação.

Destaca-se que todo o imbróglio apresentado até o momento está relacionado ao conceito do vocábulo faturamento, oriundo dos conceitos contábeis, assim, o caso discute as contribuições previdenciárias se incidiriam sobre o faturamento, chamado de receita bruta de vendas e serviços ou sobre a chamada receita líquida, que é descontado das vendas canceladas, dos descontos concedidos e dos impostos incidentes.

No que se refere ao reconhecimento de repercussão geral para o RE em análise, cumpre esclarecer que a posição do Ministra-Relatora, Carmen Lúcia, foi no sentido de reconhecer a repercussão geral, tendo em vista o caráter coletivo da discussão.

1.1.2 Critério de conhecimento da repercussão geral

Em seu voto, o Ministro Marco Aurélio considerou que a quantidade de processos e que o caso concreto envolvendo os interesses coletivos – dos contribuintes em geral e da Administração Fazendária - demonstrou a necessidade de definir de forma definitiva o alcance do artigo 195, b, da CF.

Ainda, a Procuradoria Geral da Fazenda requereu a conexão destes procedimentos com a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18 que exclui do conceito de faturamento, para fins de base de cálculo de PIS/PASEP e da COFINS, o ICMS cobrado pelo vendedor de bens e serviços na condição de substituto tributário.

Considerando a relevância do caso, não houve maiores contestações a respeito da repercussão geral, porque o recurso afeta diretamente diversos contribuintes em geral. Justificou-se a repercussão geral especialmente considerando que o STF, em outra oportunidade, reconheceu a repercussão geral do Recurso Extraordinário nº 240.785 que trata de matéria similar, naquela oportunidade, os Ministros Eros Grau e Gilmar Mendes foram vencidos e o STF entendeu pela exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS.

1.2 Mérito da decisão

O Tribunal, por maioria, e nos termos do voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia, apreciando o tema 69 da repercussão geral, deu provimento ao Recurso Extraordinário 574.706 e fixou a tese de que o “*O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS*”. Restaram vencidos os votos dos Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes.

1.2.1 Voto condutor

O voto condutor foi proferido pela Ministra Cármen Lúcia. Inicialmente, a julgadora consignou que a questão debatida no presente Recurso Extraordinário se concentra na possibilidade jurídica de incluir o valor do ICMS, imposto gerado na circulação de mercadoria ou na prestação de serviço, na definição de faturamento para definição da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Em seu voto, fez alusão aos debates ocorridos quando do julgamento do Recurso Extraordinário 240.785 de Relatoria do Ministro Marco Aurélio, que revelou uma preocupação dos Ministros quanto a constituir o ICMS como custo da mercadoria ou do serviço. Naquela oportunidade, aqueles que entendiam por compor o ICMS o preço da mercadoria ou do serviço, afirmavam a sua inclusão na definição de faturamento, já os que entendiam o contrário, afastavam o ICMS desta definição.

Nas palavras da Ministra: “poder-se-ia aceitar que a análise jurídica e a contábil do ICMS, ambas pautadas na característica da não cumulatividade deste tributo, revelariam que, assim como não é possível incluir o ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, também não seria possível excluí-lo”, tendo em vista que parte do ICMS é entregue de forma direta ao Estado e outra parte se mantém no patrimônio do contribuinte.

No entanto, dispôs que diante do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS, deve ser levado em consideração o conteúdo normativo do art. 155, §2º, inc. I, da Constituição Federal, que assim dispõe:

Art. 155

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Prossegue seu entendimento sustentando que, mesmo que nem todo o montante do ICMS seja recolhido imediatamente pelo contribuinte que está no meio da cadeia (distribuidor ou comerciante) - tendo em vista que parte do ICMS é

destacado da “fatura” e aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior - em algum momento, o ICMS será recolhido e não constituirá receita do contribuinte. Assim, ainda que seja escriturado contabilmente, este não tem relação com a definição constitucional de faturamento para fins de base de cálculo das contribuições.

Desse modo, a Ministra reafirmou que o valor do ICMS, ainda que não seja transferido no mesmo momento, irá para a Fazenda Pública, pois esta é a destinatária fiscal. Sendo inviável que se apure o ICMS considerando cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, razão pela qual adota-se a análise contábil ou escritural do ICMS, onde o montante a recolher do tributo é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos de aquisições e o total de débitos nas saídas de mercadorias ou serviços.

Para a Relatora, o regime da não cumulatividade impõe que, embora haja escrituração da parcela a se compensar do ICMS, todo este tributo não se inclui na definição de faturamento, razão pela qual, não pode compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS.

Diante do exposto, a Ministra Cármen Lúcia votou pelo provimento do recurso extraordinário para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, fazendo um adendo quanto ao recolhimento do ICMS na condição de substituto tributário, quando deverá ocorrer a transferência integral às Fazendas Públicas Estaduais, sem necessidade de compensação, porquanto não há recolhimentos posteriores pelos contribuintes substituídos.

1.2.2 Votos vencidos

No presente Recurso, foram vencidos os Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes.

O Ministro Fachin inaugurou a divergência. Para o julgador, o faturamento é espécie do gênero de receita bruta, englobando, portanto, a totalidade do valor auferido com a venda de mercadorias e com a prestação de serviços, inclusive, no *quantum* de ICMS destacado na nota fiscal.

Em seu voto, sustentou que não haveria inconstitucionalidade da incidência de contribuição sobre este tributo, porque a tributação incide sobre o preço da operação final, ainda que esteja incluído o numerário do ICMS destacado, devido e recolhido. Ademais, afirmou que não haveria ocorrência de *bis in idem*, porque não há imposição tributária de dois impostos instituídos pelo mesmo ente com a mesma e única materialidade.

Nesta senda, seu voto foi no sentido de negar provimento ao Recurso Extraordinário em exame, sob fundamento de que o valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela sociedade empresária, compõe o faturamento, devendo ser submetido à tributação pelas contribuições ao PIS e à COFINS, tendo em vista que integra o conceito de receita bruta, base de cálculo das referidas tributações.

No mesmo sentido, o Ministro Luís Roberto Barroso declarou que não existe uma definição constitucional de receita ou faturamento, que é um conceito aberto e, não feriria o art. 195, I, b da CF o ICMS compor a base de cálculo do PIS/COFINS. Ponderou ainda que, a sua exclusão tem o potencial de desequilíbrio sistêmico, não havendo que se falar em violação à direito fundamental do contribuinte, pois há clara previsão de tributação de faturamento na Constituição, bem como que esta não veda expressamente à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.

Assim, seu voto foi no sentido de conhecer, mas negar provimento ao Recurso Extraordinário, porquanto seria constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

O Ministro Dias Toffoli acompanhou a divergência, ponderando que o ônus financeiro do ICMS transferido, por meio do preço convencionado da mercadoria ou do serviço, para dentro da receita ou do faturamento está abrangido pela materialidade do PIS/Cofins. Dispondo que, o texto constitucional prevê a possibilidade das contribuições sociais incidirem sobre o faturamento, nos termos do art. 195, I, CF.

Conforme seu entendimento, se o ICMS recolhido pelo contribuinte compõe o valor das operações de vendas que serve como base de cálculo do imposto estadual, com mais razão deve integrar a receita bruta da pessoa jurídica, para fins de base de cálculo do PIS/Cofins. Para o julgador, a não cumulatividade que se refere o

§12 do art. 195 da CF buscar evitar o efeito cascata das contribuições, ou seja, a incidência de PIS/Cofins sobre parcela de receita ou faturamento que engloba ônus financeiro dessas contribuições e não do ICMS.

Nesse sentido, Dias Toffoli, votou para negar provimento ao recurso extraordinário, afastando o conceito comercial de faturamento dado pelo art. 187 da Lei nº 6.404.

Aderindo à divergência, o Ministro Gilmar Mendes sustentou em síntese: (i) que o ICMS integraria a própria base de cálculo; (ii) a hipótese de incidência e a base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS, estão ligadas à realidade econômica bruta, sendo irrelevante que seja superavitária; (iii) a exclusão aproximaria indevidamente a COFINS da Contribuição sobre o lucro líquido (CSLL); (iv) a exclusão geraria consequências perversas ao sistema tributário e ao financiamento da seguridade social; (v) o ICMS destacado não é automaticamente transferido ao Erário, nem o contribuinte mero intermediário e que o expediente de reduzir a arrecadação por via oblíqua tornaria ainda mais complexo e o oneroso nosso sistema tributário.

Nesta senda, votou por negar provimento ao recurso, esclarecendo que eventual modulação de efeitos deveria ser apreciada em momento oportuno.

1.3 Análise crítica

Verifica-se que a questão principal debatida no RE 574.706 interposto pela empresa Imcopa Importação, Exportação, Indústria de Óleos Ltda., qual seja, a possibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, foi amplamente debatida pelos Ministros do STF, que divergiram bastante em seus posicionamentos jurídicos.

Para os que defendiam a manutenção do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, como o Ministro Gilmar Mendes, a redução da base de cálculo implicaria em aumento da alíquota das contribuições ou até mesmo a majoração de outras fontes de financiamento, sem, contudo, representar mais eficiência. Em suas palavras: “o esvaziamento da base de cálculo do PIS e da COFINS redundará em expressivas perdas de receitas para a manutenção da seguridade social.”

No entanto, inspirados pelo voto-condutor da Ministra Cármen Lúcia, e por maioria de votos, o STF entendeu que o ICMS não integra a base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, sob fundamento de que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, não podendo, portanto, integrar a base de cálculo dessas contribuições, destinadas à seguridade social.

Para a Ministra Relatora, a forma de apuração do ICMS devido pelo contribuinte demonstra que o regime da não cumulatividade impõe concluir que embora haja a escrituração de parcela a se compensar do ICMS, todo ele não se inclui na definição de faturamento adotada pelo STF, de modo que não poderia compor a base de cálculo. Confira-se trecho do voto:

Enfatiza-se que o ICMS incide sobre todo o valor da operação, pelo que o regime de compensação importa na circunstância de, em algum momento da cadeia de operações, somente haver saldo a pagar do tributo se a venda for realizada em montante superior ao da aquisição e na medida dessa mais valia, ou seja, é indeterminável até se efetivar a operação, afastando-se, pois, da composição do custo, devendo ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Assim, entendeu-se que o ICMS não se enquadraria entre as fontes de financiamento da seguridade social prevista na Constituição Federal, porquanto não representa faturamento ou receita, mas apenas ingresso de caixa ou trânsito contábil que será totalmente repassado ao fisco estadual.

Cumpramos ressaltar ainda, o voto proferido pelo ministro Celso de Mello, que acompanhou o entendimento da relatora. Segundo o julgador, a Constituição prevê expressamente o financiamento da seguridade social que se dará, dentre outras fontes, por intermédio de contribuições sobre a receita ou o faturamento das empresas. Assim, ressaltou que só pode ser considerada receita o ingresso de dinheiro que passe a integrar efetivamente o patrimônio da empresa, diferente do que ocorre com o ICMS, que é totalmente repassado aos Estados e DF.

Nesses termos e por iniciativa da Ministra Cármen Lúcia foi fixada a tese de repercussão geral 69: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”. Na época do julgado, existia uma estimativa de que esse

posicionamento seria adotado em mais de 10 (dez) mil processos sobrestados em outras instâncias.

Por todo o exposto, entende-se que o acórdão proferido no presente recurso extraordinário foi acertado, na medida em que determinou a não incidência do ICMS na base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS, tendo em vista que o ICMS não representa faturamento, por ser uma receita transitória que não integra efetivamente o patrimônio das empresas.

Atualmente, encontra-se pendente no STF o julgamento dos Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, o qual visa à modulação dos efeitos da presente decisão. No entanto, alguns juristas entendem ser incabível tal instituto, porque a modulação de efeitos visa proteger o jurisdicionado em razão de inovação no ordenamento jurídico, e a tese fixada no RE 574.706 reproduz entendimento sufragado RE nº 240.785, julgado em 2015.⁸

Assim, a expectativa é que os Tribunais de outras instâncias adotem o entendimento fixado e rescindam àquelas decisões desfavoráveis ao contribuinte, restando ao Fisco programar-se, financeiramente, para cumprir as ordens judiciais que muito provavelmente lhe serão impostas⁹

⁸ NÉAS, Fillipe Leal Leite; BEDRAN, Márcio Ferreira; *Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS por ação rescisória*. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/exclusao-do-icms-da-base-de-calculo-do-pis-e-cofins-por-acao-rescisoria-27022019>>. Acesso em: 07 de maio 2019.

⁹ NÉAS, Fillipe Leal Leite; BEDRAN, Márcio Ferreira; *Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS por ação rescisória*. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/exclusao-do-icms-da-base-de-calculo-do-pis-e-cofins-por-acao-rescisoria-27022019>>. Acesso em: 07 de maio 2019.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

nº 5096 – DF

Fabiana Rodrigues Ximenes¹

1 ADI Nº. 5096²

Relator: Ministro Roberto Barroso

Data de julgamento: 19 de fevereiro de 2019.

1.1 Ementa

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CORREÇÃO DA TABELA DE IMPOSTO DE RENDA. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. PODER JUDICIÁRIO. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR.

1.1.1 Especificação do caso

A Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, que dispõe sobre as alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física, dentre outras disposições, preceitua em

¹ Aluna do Curso de Pós-Graduação em Direito lato sensu do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB/ICPD, localizado na SEP 707/907, Asa Norte, Brasília – DF, Brasil, CEP 70.790-075, e-mail: fabianaximenesadv@gmail.com.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 5096**, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 19/02/2019. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+5096%2ENUM%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/l7t4fb5>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

seu artigo 1º, com redação conferida pela Lei nº 12.469/2011, que o imposto de renda incidente sobre os rendimentos de pessoas físicas será calculado consoante as tabelas progressivas mensais definidas no referido artigo.

No entanto, a interpretação atribuída ao referido artigo não observou a disposição constitucional, sobre a da tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, uma vez que a correção foi calculada em percentual inferior ao da inflação do período, violando o conceito constitucional de renda (art. 153, III, da CF), a capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF), a vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF), a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF) e os princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Destarte, a requerente, Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB, propôs ação direta de inconstitucionalidade objetivando que a correção da tabela para o ano-calendário de 2013 reflita a defasagem de 61,24% ocorrida desde o ano de 1996, bem como que, para os anos-calendário de 2014 em diante, seja reconhecida a necessidade de atualização da tabela pelo IPCA.

Nesse contexto, a aplicação do rito disposto no art. 12 da Lei nº 9.868/1999, que dispõe que havendo pedido de medida cautelar, o relator poderá, na hipótese de relevância da matéria e seu especial significado, após manifestações, submeter o processo diretamente ao Tribunal, restou determinada.

Por conseguinte, nos autos da ação direta de inconstitucionalidade, as manifestações foram prestadas pelo Senado Federal, que ressaltou a importância da adoção da postura de autocomposição, com o intuito de evitar sobreposição em face da atuação do congresso na esfera constitucional, especificamente no espaço político, pela Presidência da República, que apresentou manifestação favorável à Lei nº 11.482/07, informando ainda que, por afrontar jurisprudência sedimentada da corte, então a petição padecia de inépcia; que a Constituição Federal não garante aos contribuintes os direitos à dedução, abatimento e atualização monetária real de acordo com um índice inflacionário específico das tabelas progressivas; ainda que na análise da oportunidade econômica e do índice de atualização monetária adequado, o Poder Judiciário não pode substituir os demais poderes; também que, na hipótese de indexação da economia, com a correção do percentual pode servir de estímulo à

inflação e, por fim, que os parâmetros atuais possuem plena observância às garantias constitucionais, dentre elas, a capacidade contributiva e a vedação ao confisco, no qual a faixa de isenção está bem acima do mínimo existencial.

E, do mesmo modo, pela Advocacia Geral da União que sustenta a constitucionalidade da Lei nº 11.482/07 e que, na hipótese de acolhimento dos pleitos contidos na ação direta de inconstitucionalidade, haveria afronta à separação de poderes consubstanciada na atuação como legislador positivo pelo Poder Judiciário e, também, a manifestação da Procuradoria-Geral da República, que, preliminarmente, arguiu a incompetência do Supremo Tribunal Federal, por não ser o legitimado para definir o índice inflacionário válido para a atualização da tabela progressiva do Imposto de Renda, bem como opinou pelo não conhecimento da ação, no mérito sustentou a improcedência do pedido, sob a fundamentação de que a competência legítima para quantificar as faixas de renda tributáveis pelo Imposto de Renda é dos Poderes Executivo e Legislativo.

Assim, após as manifestações apresentadas pelo Senado Federal, Presidência da República, Advocacia Geral da União e Procuradoria-Geral da República, o requerente postulou o aditamento da petição inicial, em 21.05.2014, aduzindo a publicação da Medida Provisória nº 644/2014, no dia 02.05.2014, que novamente corrigiu a tabela do Imposto de Renda, para o ano-calendário 2015.

Entretanto, na data de 10.09.2014, após o encerramento do prazo de vigência da Medida Provisória nº 644/2014 sem aprovação pelo Congresso Nacional, o requerendo informou a perda do objeto do aditamento à petição inicial.

Nesta esteira, a Associação Nacional dos Funcionários do Banco do Brasil – ANABB, a Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – UNAFISCO, a Federação Interestadual de Sindicatos de Engenheiros – FISENGE, o Sindicato dos Especialistas de Educação do Ensino Público Municipal a Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas – FENACON e a Associação Nacional dos Delegados da Polícia Federal – ADPF, requereram o ingresso ao processo como *amici curiae*, que restou indeferido.

1.2 Mérito da decisão

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5096 foi julgada em 19.02.2019, tendo como Relator o Ministro Luís Roberto Barroso, que negou seguimento à ação direta de inconstitucionalidade, sob o fundamento de que a tese apontada já foi analisada em outros julgamentos e, não havendo nenhuma modificação na realidade de modo que modificasse o impacto ou a percepção da lei, ou novos argumentos, ou mudanças formais ou informais, o entendimento da Corte deveria ser reiterado na presente demanda.

1.2.1 Da decisão

A decisão foi proferida pelo Ministro Luís Roberto Barroso, que analisando os requerimentos postulados na inicial e as manifestações, rejeitou as preliminares suscitadas pela Presidência da República e da Procuradoria-Geral da República, que opinavam pelo não conhecimento da pretensão do requerente por ser contrária à jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que não compete ao Poder Judiciário a realização da tabela progressiva do Imposto de Renda, em face de ausência de previsão legal, ante a fundamentação de que a inépcia da inicial ou incompetência não pode ser confundida com o pedido de declaração de inconstitucionalidade com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Nesta esteira, esclarece que o exame de juridicidade do pleito não pode ser imputado como condição da ação ou pressuposto processual, bem como que a extinção do processo por inépcia, incompetência ou impossibilidade não decorre da incompatibilidade do pedido com a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal, medida que poderá apenas acarretar o não seguimento da ação por improcedência manifesta.

Nesse sentido, ressalta que o tema da correção monetária das tabelas progressivas do Imposto de Renda já foi analisada em outros julgamentos pelo Supremo Tribunal Federal de forma uníssona, tendo como um dos julgamentos iniciais da discussão, o Recurso Extraordinário nº 388.312/MG, em 01.08.2011, consolidando a Corte o entendimento de que não cabe ao Poder Judiciário autorizar a

correção monetária da tabela progressiva do imposto de renda prevista na Lei 9.250/1995, diante da ausência de previsão legal.

Sendo assim, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 388.312, em 01.08.2011, os Ministros do Supremo Tribunal Federal, por maioria, decidiram por conhecer em parte o recurso extraordinário e, na parte conhecida, negaram provimento, uma vez que apesar da garantia constitucional do acesso ao judiciário para afastar lesão a direito, a questão suscitada é de competência do Poder Legislativo, não podendo o Poder Judiciário, segundo entendimento da Corte, impor atualização monetária na ausência de previsão legal³.

Segundo salientou a Ministra Cármen Lúcia, em seu voto, o entendimento adotado está em consonância com as competências dos Poderes Executivo e Legislativo para a organização da vida econômica e financeira do país e, na hipótese de eventual omissão, a sujeição ao princípio da responsabilidade política, evidenciado na aprovação ou rejeição dos atos de governo pelos eleitores, conforme a ementa do julgado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO CONSTITUCIONAL E ECONÔMICO. CORREÇÃO MONETÁRIA DAS TABELAS DO

IMPOSTO DE RENDA. LEI N. 9.250/1995. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR E CONTRARIEDADE AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO CONFISCO. RECURSO CONHECIDO EM PARTE E, NA PARTE CONHECIDA, A ELE NEGADO PROVIMENTO. 1. Ausência de prequestionamento quanto à alegação de inconstitucionalidade formal da Lei n. 9.250/1995 por contrariedade ao art. 146, inc. III, alínea a, da Constituição da República. 2. A vedação constitucional de tributo confiscatório e a necessidade de se observar o princípio da capacidade contributiva são questões cuja análise dependem da situação individual do contribuinte, principalmente em razão da possibilidade de se proceder a deduções fiscais, como se dá no imposto sobre a renda. Precedentes. 3. Conforme jurisprudência reiterada deste Supremo Tribunal Federal, não cabe ao Poder Judiciário autorizar a correção monetária da tabela progressiva do imposto de renda na ausência de previsão legal nesse sentido. Entendimento cujo fundamento é

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 388.312 MG**. Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628469>>. Acesso em: 09 de maio de 2019.

o uso regular do poder estatal de organizar a vida econômica e financeira do país no espaço próprio das competências dos Poderes Executivo e Legislativo. 4. Recurso extraordinário conhecido em parte e, na parte conhecida, a ele negado provimento.” 14. Desde então, foram proferidos diversos julgados no mesmo sentido (v. ARE 982675 AgR, Rel. Min. Marco Aurélio; RE 420.662 AgR, Rel. Min. Ayres Britto; ARE 964.733 AgR, Rel. Min. Rosa Weber; RE 470.860 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski; ARE 982.682 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli; ARE 964.734 AgR, Rel. Min. Edson Fachin; ARE 963.412 AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes)

À vista disso, o Ministro Luís Roberto Barroso Relator da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5096/MG, concluiu que os precedentes jurisprudenciais demonstram de forma consolidada a tese da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e, considerando que não houve a transformação da realidade própria a modificar o impacto ou percepção da lei, com a apresentação de novos argumentos, ou modificações formais ou informais na Constituição Federal, a jurisprudência deve ser reiterada.

E, por isso, o pleito do requerente foi julgado manifestamente improcedente, na data de 19.02.2019, sendo negado o seguimento da ação direta de inconstitucionalidade, nos termos do artigo 932, VIII, do Código de Processo Civil, artigo 21, § 1º, do RISTF, e artigo 4º da Lei nº 9.868/1999.

1.2.2 Dos embargos de declaração

O requerente, inconformado com a decisão que negou seguimento à ação direta de inconstitucionalidade apresentou embargos de declaração, na data de 01.03.2019, alegando omissão da apreciação dos argumentos dispostos na petição inicial que justificam a revisão no entendimento, especificamente quanto a jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal que considera inconstitucional a correção monetária de precatórios com base no índice oficial de remuneração da caderneta de poupança, bem como se justifica pelos precedentes do Supremo Tribunal Federal que garantem direito ao mínimo existencial⁴.

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 5096.** Embargante: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB. Disponível em: <

Sobre o tema dos precatórios, a Corte entende que a correção deve empregar índice idôneo a mensurar a variação do poder aquisitivo da moeda, isto é, que traduza a inflação no período. Nesse sentido, o requerente enfatizou que estão presentes precedentes jurisprudenciais do Supremo Tribunal Federal que aplicaram índice de correção diverso ao previsto na legislação como forma de garantia do direito à propriedade e ao princípio da isonomia.

Nesse sentido, o requerente aduz que a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5096/MG possui a mesma pretensão que os casos já analisados pela Corte, uma vez que, a hipótese de ofensa aos direitos e garantias, cabe ao Poder Judiciário apreciar adequadamente os índices de correção monetária adotados pelo Poder Público, com a finalidade de atualização de valores que são objeto das relações jurídicas estabelecidas entre o Estado e a população.

Nesse contexto, o requerente defende que a decisão merece ter a omissão sanada para que seja apreciada a argumentação da inicial, que apresenta que a correção monetária da tabela progressiva do Imposto de Renda tendo como fundamento índices inferiores à inflação resulta na violação dos princípios e direitos fundamentais, bem como ao mínimo existencial e a capacidade contributiva.

Logo, a ação direta de inconstitucionalidade, segundo o requerente, não visa que o Poder Judiciário atue como legislador positivo ou que substitua a competência dos Poderes Executivo e Legislativo, mas que apenas seja apreciada a conduta do legislador na atualização da tabela de correção do imposto de renda com índices equivocados.

Nesse sentido, o requerente reitera que o direito ao mínimo existencial garante aos indivíduos que o Estado atue, tanto de forma ativa na proteção dos direitos envolvidos, bem como na abstenção, ao impedir interferências que comprometam ou prejudiquem o exercício do direito em questão, isto é, os rendimentos que o contribuinte e sua família necessitam de forma imprescindível à sua subsistência devem ser imunes à tributação e, desse modo, a base de cálculo do tributo deve considerar o mínimo vital necessário para a existência digna.

<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjeto=4540023> >. Acesso em: 09 de maio de 2019.

E, do mesmo modo, o mínimo existencial tem sido entendido pela jurisprudência como parâmetro para declarar a inconstitucionalidade da omissão estatal no tocante à prestação dos serviços de políticas públicas na área de educação, saúde e assistência social.

Desse modo, a fiscalização pelo Poder Judiciário se justifica pela necessidade de observância aos parâmetros constitucionais da proibição de retrocesso social, proteção ao mínimo existencial, vedação da proteção insuficiente e proibição de excesso, pois a correção da tabela de imposto de renda com índices inferiores à inflação ocasiona a redução da faixa de imunidade e, por isso, os contribuintes que antes estavam contemplados com a faixa de imunidade, mesmo sem aumento real de salário, passam a ser tributados em razão da ausência de atualização da tabela nos mesmos valores fixados pelo índice inflacionário.

Nesse contexto, o requerente afirma que apesar do contribuinte permanecer com o mesmo poder aquisitivo, com o reajuste do salário pelo índice inflacionário, a tributação passa a ser devida ou então ocasiona a alteração da cobrança do imposto por uma alíquota maior, o que fere os princípios da capacidade contributiva e o do não-confisco e que, no ano de 2019, segundo dados do Sindicato dos Auditores da Receita Federal, a ausência de correção dos índices do IRPF pelo índice da inflação custará ao contribuinte cerca de 3,75% de imposto a mais do que em 2018.

Isto posto, o requerente entende que a decisão embargada padece do vício da omissão, conforme preceitua o art. 1.022, II, do Código de Processo Civil, sendo imprescindível a sua reforma, como forma de revisar o entendimento que vedava o Poder Judiciário a apreciar os índices de correção monetária da tabela do IRPF, requerendo ainda o acolhimento da pretensão de que os valores da tabela do IRPF sejam atualizados de acordo com os índices que mensuram a inflação.

1.3 Análise crítica

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.096/MG visa primordialmente assegurar a aplicabilidade da Constituição Federal, dos princípios que asseguram os direitos inerentes ao indivíduo, na medida em que expõe a atuação do Poder

Legislativo e Executivo na execução de medidas adotadas quando da correção do percentual do Imposto de Renda da Pessoa Física.

Insta ressaltar que o tema apesar de público, merece destaque diante da sua importância à população em geral e, em especial, aos contribuintes, que, apesar de na fundamentação da ação direta de inconstitucionalidade estar contido que o poder de compra do contribuinte se mantém o mesmo, porém incide a tributação, entendendo, que ao se considerar que um indivíduo que não figurava como contribuinte e passa a ser tributado, o seu poder de compra não permanece o mesmo.

Nesse sentido, cabe destacar que, não havendo aumento real na remuneração, apesar da tributação ocorrer e o valor deduzido ser aparentemente irrisório, na medida em que os anos passam, ou mesmo no mesmo mês, a redução do poder de compra passa a interferir na organização financeira, que gradativamente ocasiona a redução do poder de compra mensal, ainda que no futuro venha a ser restituído mediante a declaração de imposto de renda.

No entanto, quando da hipótese de aumento da alíquota do contribuinte devido a correção da remuneração pelos índices da inflação, a redução do poder de compra pode ser evidenciada de forma até superior, na medida em que a restituição do imposto de renda passe a não contemplar a integralidade das deduções.

Além disso, cabe ressaltar que a questão tratada ofende, não apenas ao princípio constitucional de renda, capacidade contributiva, vedação ao confisco, dignidade da pessoa humana, proporcionalidade e razoabilidade, mínimo existencial, capacidade contributiva, vedação da proteção insuficiente e proibição de excesso, proibição ao retrocesso social e do não-confisco, como também ao princípio da proporcionalidade da lei, da isonomia, da igualdade, da legalidade, na inafastabilidade de jurisdição, da fundamentação das decisões, da moralidade, dentre outros.

Destarte, vislumbra-se que a postura adotada pelo Poder Legislativo e Executivo ao se abster adotar a correção do IRPF ao índice da inflacionário provoca prejuízos incalculáveis, não havendo nenhuma justificativa apresentada pelos entes que possa levar a conclusão de que a correção da remuneração e do IRPF não devam estar atreladas.

É evidente e inegável que a correção da tabela do Imposto de Renda está prejudicando de forma irreparável os contribuintes, da mesma forma que o poder de compra do salário mínimo, que, na década de 40, quando da sua instituição pelo Decreto-Lei nº 2.162, de 1º de Maio de 1940, destinava-se ao custeio de uma vida digna⁵, mas que se tornou apenas uma referência, não representando atualmente o mínimo necessário para sustentar uma família com quatro pessoas⁶.

Nesse sentido, a decisão embargada, que negou seguimento à ação direta de inconstitucionalidade merece ser reformada nos termos postulados pelo requerente, que expôs devidamente a questão debatida, com argumentos capazes de efetivamente modificar o entendimento do Supremo Tribunal Federal, uma vez que efetivamente demonstrou que o Poder Judiciário, em decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal se manifestou quanto a correção monetária de precatórios com base no índice oficial de remuneração da caderneta de poupança.

Sendo assim, considerando que houve manifestação do Poder Judiciário quanto ao índice de correção monetária, então a presente demanda também merece ser apreciada, como forma de garantir a aplicabilidade dos princípios e direitos envolvidos.

Ademais, cabe destacar que a fundamentação que negou seguimento à ação direta de inconstitucionalidade considerou a ausência de previsão legal para que o Poder Judiciário pudesse autorizar a correção monetária da tabela progressiva do Imposto de Renda, porém não considera os princípios envolvidos, pois apesar do comando não estar expresso, a alteração do índice de correção garantirá a adequada observância aos preceitos constitucionais.

Ante ao exposto, ao negar seguimento ao processo, resta patente a violação ao texto constitucional, que preceitua que a lei não exclua da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito (art. 5º, XXXV, da CF), visto que é conhecido

⁵ SALÁRIO MÍNIMO EM JANEIRO DEVERIA SER DE R\$ 3.928,73, DIZ DIEESE. **UOL**, São Paulo, 06 de fev. de 2019. Seção Economia. Disponível em: <<https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2019/02/06/salariominimo-ideal-em-janeiro-dieese.htm>>. Acesso em: 09 de maio de 2019.

⁶ OLIVEIRA, Mariana. Veja evolução do salário mínimo desde sua criação, há 70 anos. **G1**, São Paulo, 16 de fev. de 2011. Seção Economia. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2011/02/veja-evolucao-dosalario-minimo-desde-sua-criacao-ha-70-anos.html>>. Acesso em: 09 de maio de 2019.

o percentual de perdas que o contribuinte possui, inclusive devidamente calculado e de domínio público e que cabe ao Poder Judiciário apreciar as lesões devidamente apontadas pelo requerente, com fundamentação que efetivamente apresenta argumentos que inovam o entendimento, ao demonstrar que o STF já se manifestou em questões semelhantes.⁷

⁷ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> . Acesso em: 09 de maio de 2019.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

nº 574.706 – PARANÁ

Gustavo Prieto Moisés

1 RE Nº. 574706

Relatora: Ministra Carmen Lúcia

Voto Vencedor: Ministra Carmen Lúcia

Data de julgamento: 15 de março de 2017.

1.1 Ementa

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do

ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

4. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

5. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

1.2 Síntese do caso na origem

O presente caso teve origem por força de Mandado de Segurança impetrado por Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda., em 01/12/2006, contra ato do Delegado de Receita Federal de Curitiba/PR, com a finalidade de reconhecer o direito de dedução da parcela referente ao ICMS, destacada nas notas fiscais, da base de cálculo do PIS e COFINS, com a consequente compensação/restituição dos valores recolhidos indevidamente nos últimos 10 (anos) contados da propositura do remédio constitucional.

O mandamus impetrado teve por fundamentação a inconstitucionalidade do pagamento das contribuições com a incidência dos valores relativos ao ICMS por afronta ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que tanto a COFINS como o PIS têm como base de cálculo o faturamento, e o ICMS integra a base de cálculo tão-somente para fins de seu próprio cálculo, não se constituindo receita operacional, pois a empresa é mera arrecadadora. Dessa forma, como o ICMS não é uma receita da empresa por pertencer ao erário, não haveria razão para que seja considerado como faturamento compondo a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Já o direito de restituição/compensação do indébito, seria consequência lógica do reconhecimento da inconstitucionalidade, de modo que os valores pagos a esse título indevidamente deveriam retornar ao contribuinte mediante restituição ou na forma de compensação no pagamento de outros tributos devidos à União.

A União por sua vez, enquanto impetrada, ao apresentar informações, se limitou a sustentar que não se admitia a compensação de tributos antes do trânsito

em julgado, e no tocante à inconstitucionalidade de incidência de PIS e COFINS sobre base de cálculo na qual se levava em conta o ICMS, aduziu que o este sempre compôs a base de cálculo do PIS e da COFINS, sendo as exclusões admitidas sobre a base de cálculo das aludidas contribuições, tão somente aquelas listadas expressamente. Por fim, sustentou que o ICMS integra o preço da mercadoria, entendimento sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça, o que justificaria a sua inserção na base de cálculo do PIS e COFINS.

Quanto ao prazo decadencial para se pleitear a compensação, sustentou em sede de preliminar que este seria de 05 (cinco) anos, requerendo assim ao final que a segurança pleiteada fosse denegada nos termos de suas razões.

Houve manifestação do Ministério Público Federal pela concessão da segurança.

Proferida a sentença pelo Juízo de origem, este acolheu a preliminar suscitada pela União para reconhecer a prescrição dos valores recolhidos indevidamente no período anterior aos últimos 05 (cinco) anos anteriores à propositura da ação, com base no entendimento do Superior Tribunal de Justiça manifestado no AgRg no Ag 653771/SP que aplicou o art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 09/02/2005.

No mérito, concedeu a segurança para reconhecer o direito da Impetrante em excluir a parcela relativa ao ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS, fundada na existência de maioria junto ao Supremo Tribunal Federal, de 06 (seis) votos à época, no julgamento do Recurso Extraordinário 240.785/MG que versava sobre o tema, no sentido de que o ICMS não deve compor a base de cálculo da COFINS e do PIS, seja considerando o faturamento (art. 195, inc. I, da CF - redação original) ou a receita (art. 195, I, "b" - redação dada pela EC nº 20/98), inclusive na vigência das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Ainda, reconheceu o direito da Impetrante à compensação dos valores por força do artigo 170 do Código Tributário Nacional, regulamentado pela Lei 10.637/2002 que ao alterar a Lei 9.430/96 por meio do artigo 74 permitiu a compensação do crédito tributário, a qual deve aguardar o trânsito em julgado, conforme artigo 170-A do mesmo diploma legal.

Diante da sentença proferida que concedeu a segurança, a União interpôs apelação sob argumentos de que o valor do ICMS, como custo que é na formação do preço da mercadoria, deve compor o cálculo da receita bruta, base de cálculo da COFINS e do PIS; que o fato do ICMS ser recolhido aos cofres públicos estaduais não desnatura sua condição de custo componente do preço da mercadoria ou do serviço e que somente é devida a compensação de tributos da mesma espécie e destinação constitucional, como é o caso do Finsocial e da COFINS ou do PIS com PIS, havendo ainda remessa oficial, argumentos estes refutados pelas contrarrazões da Impetrante/Apelada, que reiterou os argumentos da inicial e da sentença.

O acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região foi proferido no sentido de dar provimento à Apelação e à Remessa oficial, reformando a sentença de primeiro grau, mantendo o entendimento até então vigente no STJ e no TRF4 de que o ICMS deveria estar incluído na base de cálculo para PIS e COFINS, restando vencida a relatora que seguiu o mesmo entendimento da sentença por força da existência de maioria do STF em recurso sobre o mesmo tema.

A ementa do acórdão foi a seguinte:

TRIBUTÁRIO - ICMS - INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS.

O ICMS integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS.

Diante do acórdão da Corte Federal, a Impetrante Imcopa interpôs Recurso Extraordinário sustentando que a decisão colegiada tal qual exarada afrontava o artigo 195, I, b da Constituição Federal, o qual foi admitido quando da realização do juízo de admissibilidade pela Presidência do TRF4, sendo remetido ao Supremo Tribunal Federal, onde foi distribuído sob nº RE 574.706 à Ministra Carmen Lúcia em 03/01/2008.

Após conclusão à relatora, esta submeteu o caso à análise de repercussão geral, iniciada em 04/04/2008, a qual restou devidamente reconhecida em 25/04/2008, por meio de votação através do plenário eletrônico da Corte Suprema conforme critério expostos a seguir.

1.3 Critério de conhecimento da repercussão geral

O Recurso Extraordinário ora analisado, foi prontamente submetido à análise de existência de repercussão geral por sua relatora Min. Carmen Lúcia quando da distribuição do Recurso ao STF.

Destaca-se que a sua manifestação para justificar sua inserção à análise de repercussão geral restou assim ementada:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS. MATÉRIA PENDENTE DE JULGAMENTO NO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 240.785. MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL SUSCITADA.

Percebe-se de imediato que a existência prévia de outro recurso sobre o mesmo tema teve peso determinante para que se submetesse o recurso ora estudado à análise de repercussão geral, havendo ainda por parte da relatora a justificativa pela afetação do caso em tela e não daquele pré-existente.

Isso se deu mediante a distinção dos pedidos ventilados e do alcance efetivo do resultado do julgamento de cada um dos recursos de modo a se por fim efetivo à controvérsia sobre o tema, que se deu da seguinte forma:

A afetação daquele recurso, cujo objeto é a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS ao Plenário deste Supremo Tribunal Federal sugere, de pronto, o que me parece ser inegável repercussão jurídica, econômica e social de que se reveste o tema. Todavia, insuficiente será a finalização daquele julgamento sem a qualificadora constitucional da repercussão geral, que, uma vez reconhecida, oferece solução definitiva sobre a matéria e impede a repetição processualmente indevida e socialmente onerosa de outros processos com identidade de objetos e efeitos.

O Ministro Marco Aurélio, relator do Recurso Extraordinário 240.785, se manifestou igualmente favorável ao reconhecimento da repercussão geral sobre o tema, de modo a se pacificar o entendimento mediante decisão do plenário que, por força da repercussão geral, passaria a ter efeito vinculante, propiciando assim a racionalização do trabalho judiciário.

Dentro disso, após análise de repercussão geral que restou conhecida por meio do plenário virtual e registrada sob o tema 69 da Corte Suprema, foi possível o regular processamento do recurso para posterior inclusão em pauta e julgamento no plenário, que por maioria deu provimento ao Recurso Extraordinário para reconhecer a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, mediante as razões meritórias delineadas a seguir.

2 MÉRITO DA DECISÃO

O Recurso Extraordinário nº 574.706 foi julgado em 15 de março de 2017, em sessão plenária presidida pela Relatora dos autos, Ministra Carmen Lúcia, em que a Corte Suprema, por maioria, decidiu por dar provimento ao recurso para reconhecer em sede de repercussão geral a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da PIS e da COFINS, restando vencidos os Ministros Edson Fachin, Luís Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes.

Por força do provimento do recurso, restou fixada a seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”.

2.1 Voto condutor

O voto condutor foi exarado pela Ministra relatora Carmen Lúcia que, ao iniciar seu voto, apontou a inexistência de parecer da Procuradoria Geral da República, posto que esta afirmou entender ser mais adequado aguardar a conclusão do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18.

Destacou as razões que demonstram a não conveniência de se aguardar o julgamento da referida ADI, contrariando o entendimento exarado pela PGR em sua manifestação, dando assim seguimento ao julgamento do RE.

Superadas as questões preliminares, bem como aquelas que poderiam acarretar na inadmissibilidade do Recurso Extraordinário, a relatora passou ao mérito recursal, salientando que a controvérsia jurídica do recurso analisado se encontra na possibilidade jurídica de se incluir o valor do ICMS, imposto gerado na circulação de mercadoria ou na prestação de serviço, na definição de faturamento para definição de base de cálculo do PIS e da COFINS.

Dentro disso, trouxe em seu voto a importância de se adentrar à definição de faturamento dentro daquilo que já foi decidido pelo STF em outras oportunidades, tendo para tanto, transcrito os seguintes trechos do voto do Ministro Cezar Peluso, proferido nos Recursos Extraordinários 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840:

Como se vê sem grande esforço, o substantivo receita designa aí o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero). Mas nem toda receita será operacional, porque pode havê-la não operacional. Segundo o disposto no art. 187 da Lei nº 6.404/76, distinguem-se, pelo menos, as seguintes modalidades de receita:

- i) receita bruta das vendas e serviços;
- ii) receita líquida das vendas e serviços;
- iii) receitas gerais e administrativas (operacionais);
- iv) receitas não operacionais.

Não precisa recorrer às noções elementares da Lógica Formal sobre as distinções entre gênero e espécie, para reavivar que, nesta, sempre há um excesso de conotação e um deficit de denotação em relação àquele. Nem para atinar logo em que, como já visto, faturamento também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe receita, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da ‘atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços’ (venda de mercadorias e de serviços). De modo que o conceito legal de faturamento coincide com a modalidade de receita discriminada no inc. I do art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, ou seja, é ‘receita bruta de vendas e de serviços’. Donde a conclusão imediata de que, no juízo da lei contemporânea ao início de vigência da atual Constituição da República, embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento. Esta distinção não é nova na Corte. A acomodação prática do conceito legal do termo faturamento, estampado na Constituição, às exigências históricas da evolução da atividade empresarial, para, dentro dos limites da resistência semântica do vocábulo, denotar o produto das vendas de mercadorias e de serviços, já foi reconhecida nesta Corte, no julgamento do RE 150.764. (...)

Além de trazer a definição de faturamento já manifestada pelo STF em outras demandas, a Relatora chamou a atenção para a importância da distinção realizada, uma vez que quando do julgamento do RE 240.785, a divergência foi determinante entre s votos conflitantes, posto que aqueles que votaram no sentido de que o ICMS

compõe o preço da mercadoria ou do serviço afirmaram a sua inclusão na definição de faturamento, enquanto aqueles que votaram em sentido contrário, afastaram aquele tributo estadual desta definição, tendo transcrito em seu voto os trechos principais do referido debate.

Com a finalidade de encerrar a questão acerca dos entendimentos divergentes quando do julgamento daquele recurso, a Relatora apresentou a ementa que demonstra ter restado vencidos naquela ocasião, os entendimentos que apontavam no sentido de se incluir o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

E embora tenha feito breve ressalva sobre eventual impossibilidade de exclusão total do ICMS da base de cálculos dos outros tributos mencionados, ante à não cumulatividade do tributo diante de uma análise jurídica e uma contábil, entendeu que a análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há que fazer uma análise de não cumulatividade a cada operação, nos termos do artigo 155, § 2º, I da CF.

Reforçando o entendimento manifestado, a Relatora trouxe o entendimento doutrinário de Roque Antonio Carrazza, que ao escrever sobre compensação em matéria de ICMS, assim pondera:

O realizador da operação ou prestação tem o direito constitucional subjetivo de abater do montante de ICMS a recolher os valores cobrados (na acepção acima fixada), a esse título, nas operações ou prestações anteriores. O contribuinte, se for o caso, apenas recolhe, em dinheiro aos cofres públicos, a diferença resultante desta operação matemática.

É por esse motivo que dizemos que uma das hipóteses de incidência do ICMS é ‘realizar operações relativas à circulação de mercadorias’ (e, não, ‘realizar operações, com lucro, relativas à circulação de mercadorias’).

Diante disso, pela inviabilidade de apuração do ICMS de forma individualizada por cada mercadoria ou serviço com a sua correspondente cadeia, optou-se por adotar o método de apuração contábil, através do qual o ICMS a recolher é apurado mensalmente, considerando o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas, também conhecida como análise escritural do ICMS.

Todo esse retrospecto foi realizado de modo a demonstrar que o ICMS não se inclui na definição de faturamento adotada pelo STF, o que consequentemente, impossibilita reconhecer que o ICMS poderia assim compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Antes de concluir, a Relatora fez uma breve ressalva quanto à inexistência de compensação nos casos de substituição tributária, por força do que prevê a Lei 9718/98, em seu artigo 3º, § 2º, I.

E em assim sendo, conclui a Relatora que, uma vez que o contribuinte, embora insira o ICMS no preço final do produto ou serviço, não o considera como faturamento, posto que deverá repassar à Fazenda Pública o valor arrecadado a título do referido imposto, razão pela qual se manifestou pelo provimento do recurso extraordinário para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS ante à sua inconstitucionalidade.

A Relatora foi seguida pelos Ministros

2.2 Votos vencidos

Conforme já dito, o provimento ao recurso se deu por maioria, tendo restado vencidos os Ministros Edson Fachin, Luís Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes.

O Ministro Edson Fachin, ao inaugurar as divergências, ressaltou desde o início que a controvérsia final dos autos se dá em torno de o ICMS consistir ou não em faturamento, ou mesmo em receita, ainda que em contexto mais amplo, o que implicaria em sua inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS, da qual se busca excluí-lo.

Para tanto, em seu voto, embora tenha igualmente citado o entendimento constante do julgamento do RE 240.785, o Ministro fez menção ao entendimento exarado pelo STJ em sede de recursos repetitivos ao julgar o Recurso Especial 1.144.469, julgado em 10/08/2016, totalmente distinto daquele manifestado pelo STF.

Isso porque, quando do julgamento do referido REsp, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes, a tese fixada foi a seguinte:

O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações.

Diante disso, o Ministro entendeu que por força da função uniformizadora do STJ no tocante à pacificação da jurisprudência federal, mormente por força do que preconiza o artigo 926 do Código de Processo Civil, deveriam ser levados em consideração os argumentos lançados por aquela Corte naquele caso. Posteriormente, retornou ao RE 240.785, transcrevendo trechos do voto do Ministro que naquele recurso restou também vencido, Gilmar Mendes, para posteriormente concluir da seguinte forma:

Com espeque na construção pretoriana narrada, torna-se possível afirmar que o conceito jurídico-constitucional de faturamento se traduz na somatória de receitas resultantes das atividades empresariais, e não apenas da venda de bens e serviços correspondentes a emissão de faturas.

Deixou claro ainda que não estava se guiando pelo impacto econômico ao erário, mas sim pela estrita guarda da Constituição Federal, razão pela qual citou a reflexão trazida pelo Ministro Marco Aurélio quando do julgamento do RE 150.764, que assim se manifestou em seu voto:

Senhor Presidente, não me preocupa o problema de caixa do erário, como também não preocupa aos demais Ministros que integram esta Corte. Preocupa-me, sim, a manutenção, a intangibilidade da ordem constitucional.

E pelo quanto expôs, negou provimento ao Recurso Extraordinário por entender que o ICMS compõe o faturamento das empresas e assim, é constitucional a sua inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS, mantendo hígido o acórdão recorrido, tendo sido seguidos pelos demais Ministros vencidos no mesmo sentido, ainda que os votos dos demais tenham trazido consigo algumas outras peculiaridades, sem alterar a essência do voto ou o resultado.

3 ANÁLISE CRÍTICA

Ao se realizar a análise aqui proposta, foi efetuada uma análise integral dos autos, desde os argumentos das partes até as decisões das instâncias ordinárias, antes de se analisar efetivamente o RE 574.706/PR.

Ficou claro ao longo de todo o processo que a insurgência da parte Impetrante na origem, caso afetada por repercussão geral, teria grande impacto social, bem como nos cofres do erário, uma vez que versa sobre matéria tributária, mormente em tributos indiretos que incidem sobre todos os bens e mercadorias produzidos e comercializados legalmente.

Enquanto a sentença de primeiro grau se ateve ao quanto já vinha indicando o STF ser o seu entendimento por força da análise do RE 240.784, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, ainda que de forma não unânime, se manteve mais conservador, proferindo acórdão que seguiu o entendimento já firmado em outros casos similares pela própria Corte, bem como pelo STJ.

Percebe-se que em todos os julgamentos colegiados realizados ao longo do feito, nenhum deles se deu de forma unânime, o que demonstra ao mesmo tempo que as linhas que dividem as interpretações divergentes são tênues, e ainda, que pela análise dos votos divergentes, foi levado em consideração também o impacto do resultado do julgamento nos cofres públicos, bem como o alcance da decisão aos demais impostos indiretos, tais como o ISS/QN, também inseridos na base de cálculo do PIS e da COFINS.

É sabido que o direito tributário figura como líder em temas com repercussão geral fixada no STF, bem como que o seu impacto no erário é de alta monta, posto que a inexigibilidade ou inconstitucionalidade do tributo já recolhido indevidamente, tem por consequência a compensação ou a devolução dos valores ao contribuinte.

Ademais, tal impacto se apresenta ainda mais gravoso nos últimos anos em virtude do notório déficit presente nas contas públicas acarretado pela má gestão e práticas de corrupção consistentes em desvios de verba pública e repasse de valores a título de propinas tanto para agentes públicos quanto para particulares.

Logo, o comprometimento do orçamento público afeta diretamente a sociedade, pois prejudica a concretização e implementação de políticas públicas, tais como saúde, educação, segurança, dentre outras, que devem ser financiadas pelo produto da arrecadação tributária.

Todavia, ao mesmo tempo em que o erário deve ser resguardado, o contribuinte também o deve ser. Isso porque, a carga tributária, mormente aquela decorrente de impostos indiretos como o ICMS é altíssima e não se dá de forma regressiva, proporcional à capacidade contributiva, mas sim embutida no preço final do produto, de modo que todos os contribuintes, independentemente da mencionada capacidade, são taxados da mesma forma.

Entretanto, mesmo com decisão em sede de repercussão geral, e ainda, tendo sido negada a modulação dos efeitos ao final do julgamento, posto que inexistia nos autos pleito nesse sentido, é importante destacar que o CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), por meio de sua 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento, manteve atuação fiscal feita em sentido exatamente oposto.

No caso, prevaleceu o voto do relator Waldir Navarro Bezerra que se amparou no REsp 1.144.469 julgado pelo STJ e mencionado no voto divergente do RE analisado, mesmo quando o próprio STJ já cancelou duas Súmulas de modo a se adequar ao entendimento do STF, alegando que a decisão em repercussão geral não vincula o CARF.

Tal situação e entendimento possivelmente sobrecarregará o judiciário, o qual certamente se encontra vinculado à repercussão geral do RE enquanto a decisão não for definitiva nos termos do regimento interno do órgão, de modo que deverá prevalecer em último caso o quanto restou decidido pela não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, demonstrando ser desmedida a decisão do CARF.

Não obstante a divergência do órgão da União, para fins de análise de embasamento jurídico da decisão do STF, há ainda que ser considerados os princípios aplicáveis ao direito tributário, dentre eles o da legalidade, de forma que

inexistindo lei que tenha criado um imposto, esse não pode ser exigido, sob pena de se cometer latente ilegalidade.

O posicionamento adotado pelo STF se apresenta razoável e coerente com toda essa realidade, uma vez que há motivos legais e contábeis suficientes para justificar a inconstitucionalidade reconhecida no tocante à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, em especial quando se deixou à subjetividade a definição de faturamento.

Esta inclusive, se apresenta bem mais plausível ao se considerar que o ICMS, uma vez que será repassado à Fazenda Pública após o seu recolhimento pelo contribuinte, certamente não figura como faturamento para fins de tributação, visto que não se reverte em proveito do contribuinte como os demais valores arrecadados com a venda de mercadorias.

Outrossim, não se poderia validar uma tributação ilegal em prejuízo do consumidor, para tão somente se preservar o erário diante de uma tributação manifestamente inconstitucional, sob pena de, nos moldes do quanto destacou o Ministro Edson Fachin, embora voto divergente, se apegar apenas ao aspecto econômico e orçamentário da questão e deixar o STF de cumprir a sua função constitucional de guardar a Constituição Federal.

Assim, se apresenta coerente, correto e adequado o entendimento do STF ao julgar em repercussão geral o tema 69 apresentado, sob o aspecto de sua competência e função constitucional, reconhecendo assim a inconstitucionalidade de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

O ESTUDO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E DA REPETIÇÃO DE INDÉBITO: LEGITIMIDADE E REFLEXOS À LUZ DO QUE FOI DECIDIDO NO RESP 903.394 e RE 593.849/MG.

Bruno Souza Vieira¹

Maria Rosângela da Silva de Monção²

RESUMO

O estudo da substituição tributária reveste-se de grande importância por ser uma modalidade de responsabilidade tributária, pois, determina à pessoa que não possui relação direta e pessoal com o fato gerador a atribuição de pagar o imposto. Este mecanismo, facilita a fiscalização do Estado e o recolhimento dos impostos indiretos, nos quais há diversos integrantes na cadeia produtiva. Para tanto, o presente trabalho, aborda aspectos relevantes do *RE 593.849/MG* e do *REsp 803.394/AL* com vistas a demonstrar o momento para se pleitear a repetição de indébito do imposto pago a maior e quem tem legitimidade para requere-la nos casos de substituição tributária.

Palavras-chave: Substituição tributária. Repetição de indébito. Legitimidade ativa.

ABSTRACT

The study of the tax substitution is of great importance because it is a modality of tax responsibility, since, it determines to the person who does not have direct and personal relation with the generating fact the attribution to pay the tax. This mechanism, facilitates the inspection of the State and the collection of indirect taxes, in which there are several members in the production chain. To this end, the present work deals with relevant aspects of *RE 593.849 / MG* and *REsp 803.394 /*

¹ Especialista em Direito Tributário e Finanças públicas pelo Instituto Brasiliense de Direito Público IDP, advogado, residente e domiciliado em Condomínio Ville de Montagne, Quadra 23, Casa 11, Setor Habitacional Jardim Botânico, Brasília/DF, CEP: 71.680-357, Aluno do Curso de Pós-graduação *latu sensu* do Centro Unificado de Brasília – UNICEUB/ICPD.

² Advogada, residente e domiciliada na AC 02, Lote 06, Apt. 402 – Raicho Fundo-I/DF, Brasília/DF, CEP 71.810-220, Aluna do Curso de Pós-graduação *latu sensu* do Centro Unificado de Brasília – UNICEUB/ICPD.

AL in order to demonstrate the moment to claim the repetition of overpayment of the tax paid and who has the legitimacy to request it in cases of tax substitution

Keywords: Tax substitution. Refund of the tax paid. Standing to sue.

1 INTRODUÇÃO AO ESTUDO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Para iniciar nosso estudo, insta destacar que no sistema tributário brasileiro existem impostos diretos e indiretos.

Impostos diretos são aqueles nos quais o contribuinte de fato é o mesmo que o contribuinte de direito, ou seja a pessoa que a lei determinou como sujeito passivo é quem de fato arca com o ônus financeiro quando do pagamento do imposto, ou seja, o peso do imposto não é repassado a outrem. Caso do IPVA e IPTU, por exemplo.

Já os impostos indiretos são aqueles nos quais o contribuinte de fato e o contribuinte de direito não são a mesma pessoa. Quer dizer que a pessoa que a lei escolheu como sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte de direito) não é quem de fato suporta o ônus monetário (contribuinte de fato). Caso do IPI, ISS e do ICMS.

Segundo o professor e doutrinador José Hable:

(...)aquele que mantém a relação pessoal e direta com o Estado – que recolhe o tributo – denomina-se contribuinte de direito. Entrementes, o adquirente, estranho à relação jurídico-tributária principal, porém vinculado ao fato gerador é nomeado contribuinte de fato – porque foi ele que sofreu o ônus fiscal.³

Dessa forma, no caso do ICMS, não é correta a afirmação de que o comerciante é quem paga e suporta o ônus tributário. Na verdade, ele recebe do consumidor (que paga o ICMS contido dentro do preço pago pela mercadoria ou serviço) e recolhe aos cofres públicos.

Tendo em vista que a circulação de uma mesma mercadoria e de um mesmo serviço envolve muitas partes, adota-se a substituição tributária como forma de facilitar a fiscalização e o recolhimento do tributo pelo Ente Estatal.

³ HABLE, José. *A repetição do indébito tributário nos tributos classificados como indiretos: ICMS, IPI e ISS*. Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT, Belo Horizonte, v. 13, n. 78, p. 25-40, nov./dez. 2015.

Substituição tributária, conforme o artigo 128 do Código Tributário Nacional, é uma modalidade de responsabilidade tributária que determina a pessoa que não possui relação direta com o fato gerador a atribuição de pagar o tributo. Sempre decorre de disposição expressa em lei.

Conforme o artigo 155, inciso XII, alínea b, da Constituição Federal de 1988: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: XII - cabe à lei complementar; b) dispor sobre substituição tributária;”

Contudo, quando da promulgação da Constituição Federal de 1998 não havia lei complementar sobre a matéria. Portanto, os Estados fizeram valer o disposto no artigo 34, §8º da ADCT e editaram convênios, por meio do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, para regulamentarem o ICMS:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

Somente em 1996 que foi editada a tão esperada lei complementar que definiu os elementos do ICMS, quais sejam, fato gerador, base de cálculo, contribuintes e etc. Na legislação pátria, a lei complementar que versa sobre ICMS é a Lei Kandir, Lei Complementar Federal nº 87/96, que preconiza:

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

No Distrito Federal, a legislação que instituiu o ICMS foi a Lei Ordinária 1.254/96 e o Decreto 18.995/97 regulamentou referido imposto. Em relação à

substituição tributária, a lei ordinária distrital trata sobre a substituição tributária nos artigos 24 a 27.

Pois bem. Na substituição tributária o contribuinte de fato e o contribuinte de direito não são a mesma pessoa. Neste caso, o sujeito passivo da obrigação tributária é dividido em contribuinte (substituído tributário) e responsável tributário (substituto tributário).

O substituto tributário, no caso do ICMS, tem como atribuição efetuar todos os procedimentos do lançamento tributário constantes no artigo 142 do Código Tributário Nacional⁴, quais sejam, verificação da ocorrência do fato gerador, cálculo do montante devido de tributo etc. Em suma, declarar e pagar o tributo, sem exame prévio de Estado, já que o ICMS é imposto de lançamento por homologação.

Já o substituído tributário, ou seja, o contribuinte de fato, não possui nenhuma atribuição no recolhimento do tributo mesmo sendo quem suporta o ônus financeiro. No entanto, convém analisar sua responsabilidade em caso da cobrança do tributo.

Sobre a responsabilidade do contribuinte de fato na substituição tributária, o CTN determinou:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

No âmbito distrital, a Lei Ordinária n. 1.254/96 estabeleceu:

Art. 30. Salvo disposição regulamentar em contrário, a adoção do regime de substituição tributária não exclui a responsabilidade subsidiária do contribuinte substituído pela satisfação integral ou parcial da obrigação tributária, nas hipóteses de erro ou omissão do substituto.

Desse modo, conclui-se que o substituto tributário possui responsabilidade subsidiária quanto ao imposto da operação.

⁴ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

1.1 Modalidades de substituição tributária

A Lei Kandir estabeleceu as modalidades de substituição tributária em seu artigo 6º. Vejamos:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Segundo os ensinamentos de Betina Treiger Gruppenmacher:

(...) na por substituição, a trasladação de responsabilidade se opera independentemente da inadimplência pelo contribuinte/substituído. O dever de realizar a prestação é, desde logo, atribuído ao substituto tributário antes da ocorrência do fato gerador⁴ (substituição tributária progressiva), ou posteriormente à sua ocorrência (substituição tributária regressiva ou diferimento), ou, ainda, concomitantemente com ela (substituição tributária concomitante – retenção).⁵

A substituição tributária antecedente (conhecida como regressiva ou para trás) ocorre quando há o diferimento do recolhimento do tributo, ou seja, quando há o adiantamento de seu pagamento. Nesse caso existe menor número de estabelecimentos no final da cadeia de produção. Um caso claro é a cooperativa e seus cooperados.

Novamente vale citar as lições Bertina Gruppenmacher que elucidou a questão:

A substituição tributária regressiva se opera toda vez que a lei atribui ao substituído o dever de pagar o tributo em momento posterior à ocorrência do fato gerador. É também conhecida como diferimento. Trata-se da postergação do pagamento do

⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Código Tributário Anotado*. Pag. 353. Disponível em: http://www2.oabpr.org.br/downloads/ctn_v2.pdf. Acesso em 02 de maio 2019.

tributo para o momento distinto daquele eleito pela respectiva Lei instituidora da exação.⁶

Já a substituição tributária progressiva, chamada também de substituição tributária subsequente ou para a frente, ocorre quando o substituto tributário tem a obrigação de recolher o imposto relativo a operação que ainda não ocorreu e que será realizada por outrem, substituído. Ou seja, antes da ocorrência do fato gerador.

Na verdade, ocorre o contrário da substituição tributária regressiva. Há maior número de estabelecimentos no final da cadeia produtiva e menor número no início – onde ocorre o recolhimento do imposto para facilitar a fiscalização e a arrecadação do Fisco.

Também existe a substituição tributária concomitante na qual “o substituto mantém “relação de poder” com a riqueza tributada, condição esta que lhe permite reter o montante a ser recolhido aos cofres públicos e efetuar o correlato pagamento”.⁷

2 REPETIÇÃO DE INDÉBITO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: ASPÉCTOS INICIAIS DO RE 593.849/MG

Após analisar o instituto da substituição tributária chegaremos ao ponto crucial do artigo. Como se dá a repetição de indébito nos casos em que há a substituição tributária? Quem possui legitimidade para require-la? O artigo 150, §7º, da Constituição Federal preconiza:

Art. 150 § 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

De acordo com o artigo supracitado, em casos de substituição tributária, a restituição da quantia paga só ocorrerá se não acontecer o fato gerador presumido do tributo que foi recolhido anteriormente. O artigo é claro.

⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Código Tributário Anotado*. Pag. 353. Disponível em: http://www2.oabpr.org.br/downloads/ctn_v2.pdf. Acesso em 02 de maio 2019.

⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Código Tributário Anotado*. Pag. 353. Disponível em: http://www2.oabpr.org.br/downloads/ctn_v2.pdf. Acesso em 02 de maio 2019.

Entretanto, o dispositivo não é esclarecedor quanto aos casos em que o contribuinte recolhe o imposto sobre um fato gerador presumido e quando ele de fato ocorre, sua base de cálculo é menor do que a presumida anteriormente. Ou seja, o responsável teria recolhido tributo a maior do que de fato ocorreu quando da concretização do fato gerador.

Após grandes discussões, o Supremo Tribunal Federal deferiu pedido liminar na ADI n. 1.851 para determinar a devolução do tributo recolhido a maior nos casos de substituição tributária.

Entretanto, em decisão do plenário, o STF cassou a liminar e interpretou a CF/88 de forma literal, admitindo a repetição de indébito apenas nos casos de não realização do fato gerador idealizado quando do recolhimento do tributo. Vejamos a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO.

Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar.

A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final.

A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade.

A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento

diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final.

Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.

Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.

(ADI 1851, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 PUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060) (grifo nosso)

Recentemente a discussão voltou à pauta do Supremo Tribunal Federal. Ao julgar o RE 593.849/MG, a Suprema Corte fixou a tese: “é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à premida”. Vejamos a ementa do julgado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851.

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.
2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.
3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes,

notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.

5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.

6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral. 7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(RE 593849, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-065 DIVULG 30-03-2017 PUBLIC 31-03-2017 REPUBLICAÇÃO: DJe-068 DIVULG 04-04-2017 PUBLIC 05-04-2017)

3 ESTUDO DE CASO 01: DOS ELEMENTOS ENSEJADORES DA REPERCUSSÃO GERAL E DO CONHECIMENTO DO RECURSO⁸

O Recurso em estudo teve como origem o Mandado de Segurança preventivo com pedido liminar impetrado pela empresa Parati Petróleo/SA, sujeita ao recolhimento do ICMS por substituição tributária progressiva, contra ato do Superintendente da Receita Estadual do Estado de Minas Gerais, cuja a ementa transcrevemos para efeitos didáticos:

MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO -
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA -
DIFERENÇA APURADA ENTRE A BASE DE CÁLCULO
PRESUMIDA E A BASE DE CÁLCULO DO REAL VALOR
DE VENDA DO PRODUTO - COMPENSAÇÃO DE

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº: 593.849. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadordpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2642284>. Acesso em 07, 08 e 09 de maio de 2019;

CRÉDITOS DE ICMS – POSSIBILIDADE APENAS NO CASO DO FATO GERADOR NÃO SE REALIZAR. Só é devida a restituição ou complementação do imposto pago na hipótese de não realização do fato gerador, no caso de substituição tributária progressiva, possuindo a base de cálculo do ICMS caráter definitivo, não sendo devida quando apurada diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo do real valor de venda do produto ao consumidor final”. (fl. 182).

Em sede da Ação Constitucional, alegou que a imposição dos dispositivos elencados nos artigos 73 a 109, do Anexo XV do Regimento do ICMS do Estado de Minas Gerais, estava em desacordo com o disposto no Art. 150 §7º⁹ da Constituição da República, pois impediam que a impetrante fosse ressarcida dos valores do ICMS, calculados de forma antecipada pela regra da substituição tributária, quando a base de cálculo do fato gerador presumido não se realizar.

Desta forma, em detrimento dos produtos comercializados (revenda de combustíveis, óleo lubrificantes e seus derivados), a impetrante segue esclarecendo que antecipadamente pagava o ICMS devido pela saída dos produtos e com fundamento no § 7º do Artigo 150 da CF/88, pleiteou em síntese: A) O direito de lançar em sua escrita fiscal o valor do ICMS recolhido a maior, com correção monetária dos valores concernentes às diferenças ocorridas em operações finais de venda corrigindo as situações pretéritas. B) O direito de lançar em sua escrita fiscal o valor do ICMS quando recolhido a maior, nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, nos casos em que os respectivos fatos geradores ocorrerem em dimensão inferior ao valor que serviu de base de cálculo à antecipação do imposto, na versão do regime de substituição tributária, compensando-o com os créditos tributários futuros.

O pedido liminar foi indeferido por tratar de matéria sujeita a interpretação, e no mérito foi denegada a segurança, sob a tese de que a que a substituição tributária progressiva é constitucional, e que a restituição só seria devida quando o fato gerador presumido não se realizar. Seguiu a decisão firmando que em razão das

⁹ Art. 150 da CRFB/88. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

vendas serem realizadas, restou concretizada as operações pelo qual não assiste direito a qualquer restituição ou de se creditar por parte da impetrante.

Irresignada com a decisão prolatada pelo MM. Juiz “a aquo”, a impetrante interpôs apelação ao Tribunal de Justiça reafirmando os argumentos traçados na peça inaugural, esclarecendo que sequer haveria necessidade da existência dos créditos e diferenças, visto que, como se demonstrou, a definição das operações, onde estariam a ocorrer as diferenças, ficaria para uma etapa mais adiante, bem como o que justifica a ocorrência da exigência antecipada do imposto, é ocorrência do evento a posteriori.

Assim, seguiu firmando em sua defesa que a não ocorrência deste evento, ou ocorrendo em dimensão menor do que a prevista, deve ser restituído aquilo que fora recolhido em excesso. Alega ainda, que o Estado de Minas Gerais, ao dar aplicação ao comando previsto no § 7º do Art. 150 da CF/88, restringiu de forma arbitrária e inconstitucional à restituição do ICMS.

Houve apresentação das contrarrazões pela Procuradoria-Geral da Justiça que pugnou pelo desprovemento do recurso, pois, alegou que além de estar em conformidade com as decisões do STF, não oferecia perspectiva de êxito.

Já no Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, a 8ª Câmara Cível, decidiu de forma unânime em votação, negar provimento à Apelação observados os requisitos legais atinentes sobre a matéria debatida.

Novamente inconformado, o impetrante interpôs Recurso Extraordinário sendo admitido, em 25 de junho de 2008, pelo desembargador Cláudio Costa e submetido a apreciação pelo Plenário.

No processo de votação, o ministro Edson Fachin esclareceu que a matéria relativa ao direito à restituição de eventual diferença entre a base presumida recolhida e a historicamente realizada, é matéria controvertida e que possuía *Repercussão Geral por ser matéria discutida* nas sessões do Plenário, e pela relevância do tema sob o ponto de vista jurídico e financeiro dos Estados Membros.

Assim foi destacado, pelo Ministro, que a matéria se encontra em debate no Plenário do STF através das ADIs números: 2.675/PE e 2.777/SP, para quais os julgamentos já havia iniciado.

Na ocasião, os Ministros Marco Aurélio, Ellen Grace, Joaquim Barbosa, Eros Grau, Gilmar Mendes, Celso de Mello e Ayres Brito se pronunciaram favoravelmente pela existência da Repercussão Geral, e não se manifestaram os Ministros Carmen Lúcia, Cesar Perluzo, e Carlos Alberto Menezes Direito.

3.1 Uma breve abordagem do mérito da decisão

Em 13 de outubro de 2016, em sessão plenária que teve como presidente a Ministra Carmen Lúcia, iniciou-se o julgamento do Recurso Extraordinário nº: 593.849/MG, conjuntamente com as ADIs nº: 2.675/PE e nº: 2.777/SP que versavam sobre temas similares.

O Plenário proferiu a decisão de suspensão após o Voto do Ministro Edson Fachin, que além de conhecer deu provimento ao Recurso.

Em 19 de outubro de 2016, apreciando o tema 201 da repercussão geral, por maioria dos votos e nos termos do voto do Relator, conheceu do recurso extraordinário a que se deu provimento para dar o direito da parte recorrente em lançar em sua escrita fiscal os créditos de ICMS pagos a maior. Assim votaram favoravelmente ao recurso os Ministros Roberto Barroso, Rosa Weiber, Luiz Fux, Marco Aurélio e Carmén Lúcia. Vencidos os Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Ausente o Ministro Celso de Melo.

A suprema corte do STF, por unanimidade, fixou tese de que “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente, se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

Em seguida, o Tribunal modulou os efeitos do julgamento a fim de que o precedente norteie todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral, e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento.

No que se refere às ADIs, ambas aguardavam o voto de desempate do Ministro Roberto Barroso, e questionavam dispositivos de Leis dos Estados de Pernambuco e São Paulo.

Contudo, o Ministro negou provimento às ações, por entender pela constitucionalidade dos dispositivos mencionados.

3.2 Das considerações finais

Eleva-se a importância do reconhecimento do instrumento da Repercussão Geral no caso em estudo, e, de sobremaneira, o impacto na ordem Jurídico e Econômico-Social brasileira.

No aspecto jurídico, porquê cresce demasiadamente o número de Recursos e visando garantir a celeridade e efetividade da prestação jurisdicional, surge para os Estados o dever de observância e aplicabilidade do novo preceito constitucional que se apresenta.

No aspecto Econômico-Social, existem duas vertentes:

A primeira, pode ser vista quando o Estado ao fixar a base de cálculo do ICMS na forma presumida, proporciona o fenômeno da imprevisibilidade de incidência tributária com distorções de preço e decréscimo de empregos.

A segunda, pode ser vista como “a sistemática do valor de base de cálculo presumida, notadamente quando o valor presumido supera aquele que ocorre na operação tributária, isto é, o montante final depreendido pelo consumidor pela mercadoria é inferior àquele presumido na regra da substituição”.¹⁰

Nesta linha, o ICMS por ser um tributo indireto por sua própria natureza, no final, ônus é atribuído ao consumidor final. Assim, em conformidade com o

¹⁰ BASTOS, R.V.F.; VALADÃO, M.A.P. Repercussão Geral: Análise de Casos sobre o ICMS. São Paulo: Intelecto, 2018. p. 257.

disposto no art. 166 do CTN¹¹, a restituição deverá ser autorizada pelo consumidor final, quem assumiu o encargo financeiro e quem foi afetado pela sistemática¹².

Continuando, após julgamento do Recurso, houve o ajuizamento de Ações Diretas do controle de Constitucionalidade, e desta forma, a decisão indiscutivelmente ventilou a possibilidade de as Fazendas Públicas e qualquer outro contribuinte buscarem a complementação do ICMS, caso a base de cálculo presumida seja inferior àquela efetivamente praticada.

Por outro lado, sob a ótica da ordem econômica-tributária, há se analisar como serão aferidos os princípios da segurança jurídica, celeridade e efetividade, nos resultados dos próximos julgamentos, e seus efeitos modulatórios, envolvendo não somente a matéria estudada, mas também situações inversas não ventiladas no presente Recurso Extraordinário.

4 DA LEGITIMIDADE PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: ASPECTOS INICIAIS DO RESP 903.394/AL

Quem teria legitimidade para requerer a repetição de indébito: o substituto tributário (responsável tributário e contribuinte de direito determinado pela legislação) ou o contribuinte (contribuinte de fato que arca com o ônus financeiro do tributo)?

O artigo 166 do Código Tributário Nacional dispõe:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Da leitura do dispositivo percebe-se que existem dois critérios que legitimam o pedido de restituição do imposto indireto: i) provar haver assumido o encargo do imposto, ou; ii) ter autorização expressa de quem suportou, ou seja, quem poderia

¹¹ Art. 166 do CTN. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

¹² BASTOS, R.V.F.; VALADÃO, M.A.P. Repercussão Geral: Análise de Casos sobre o ICMS. São Paulo: Intelecto, 2018. p. 259.

requerer a repetição de indébito, de acordo com o primeiro requisito, seria o substituído (contribuinte de fato), pois, como demonstrado alhures, ele que de fato suporta o encargo financeiro da exação, ou, desde que autorizado expressamente pelo substituído, o substituto tributário.

Ao tratar a questão, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 903.394/AL, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, consolidou o entendimento da impossibilidade do contribuinte de fato requerer a restituição do tributo indireto. Segue a ementa do julgado:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE DE JURE À RESTITUIÇÃO (ARTIGO 166, DO CTN). LITISPENDÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO.

1. O "contribuinte de fato" (in casu, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito" (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente.

(...)

4. Em se tratando dos denominados "tributos indiretos" (aqueles que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro), a norma tributária (artigo 166, do CTN) impõe que a restituição do indébito somente se faça ao contribuinte que comprovar haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido.

5. A exegese do referido dispositivo indica que: "...o art. 166, do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente, as parcelas

correspondentes ao tributo indevidamente recolhido: Trata-se de norma privada autônoma, que não se confunde com a norma construída da interpretação literal do art. 166, do CTN. É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele. Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. **No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este, nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores.**

A norma veiculada pelo art. 166 não pode ser aplicada de maneira isolada, há de ser confrontada com todas as regras do sistema, sobretudo com as veiculadas pelos arts. 165, 121 e 123, do CTN. Em nenhuma delas está consignado que o terceiro que arque com o encargo financeiro do tributo possa ser contribuinte. **Portanto, só o contribuinte tributário tem direito à repetição do indébito.**

(...)

6. Deveras, o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do "contribuinte de fato" (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo), à luz do disposto no artigo 166, do CTN, não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de restituição de indébito.

7. À luz da própria interpretação histórica do artigo 166, do CTN, deduz-se que somente o contribuinte de direito tem legitimidade para integrar o pólo ativo da ação judicial que objetiva a restituição do "tributo indireto" indevidamente recolhido (Gilberto Ulhôa Canto, "Repetição de Indébito", in Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 8, p. 2-5, São Paulo, Resenha Tributária, 1983; e Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393).

8. É que, na hipótese em que a repercussão econômica decorre da natureza da exação, "o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente para que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto, legitimidade processual" (Paulo de Barros

Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª ed., São Paulo, 2008, Ed. Noeses, pág. 583).

13. Mutatis mutandis, é certo que: "1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações.

2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte.

3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista.

4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS.

5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS." (RMS 24.532/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 26.08.2008, DJe 25.09.2008) 14. Consequentemente, revela-se escoreito o entendimento exarado pelo acórdão regional no sentido de que "as empresas distribuidoras de bebidas, que se apresentam como contribuintes de fato do IPI, não detêm legitimidade ativa para postular em juízo o creditamento relativo ao IPI pago pelos fabricantes, haja vista que somente os produtores industriais, como contribuintes de direito do imposto, possuem legitimidade ativa".

15. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 903.394/AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 26/04/2010)

4.1 Estudo de caso: da contextualização do caso e uma análise do decisum

O referido recurso especial originou-se de mandado de segurança impetrado por Sindicato Interestadual das Empresas Distribuidoras Vinculadas aos Fabricantes de Cerveja, Refrigerante, Água Mineral e Bebidas em Geral nos Estados de Pernambuco, Alagoas e Paraíba - SINEDBEB em face do Delegado da Receita Federal de Maceió-AL com o objetivo, em síntese, de reconhecer o direito líquido e certo das distribuidoras/revendedoras de se verem livres do IPI incidente sobre

descontos incondicionais e compensar os créditos originários de incidências anteriores sobre referidos descontos com débitos vencidos e a vencer dos tributos devidos à União, bem como transferi-los à terceiros.

Após a primeira instância dar parcial procedência ao pedido, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região deu provimento à remessa oficial e ao apelo da União, bem como negou provimento à apelação do impetrante. Ao fazê-lo considerou os seguintes pontos:

A sentença concedeu em parte a segurança, para assegurar às empresas filiadas ao impetrante, domiciliadas no Estado de Alagoas, o direito líquido e certo de não se sujeitar à incidência do IPI sobre os descontos incondicionais na aquisição de produtos juntos aos seus fornecedores, bem como de compensar os valores indevidamente pagos a esse título nos últimos dez anos, com débitos próprios relativos a quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e de proceder à sua transferência para terceiros, respeitada a disposição do art. 170-A do CTN. O impetrante, na condição de substituto processual das empresas distribuidoras de bebidas, que se apresentam como contribuintes de fato do IPI, não detém legitimidade ativa para postular em juízo o creditamento relativo ao IPI pago pelos fabricantes, haja vista que somente os produtores industriais, como contribuintes de direito do imposto, possuem legitimidade ativa. (...)

(...)

Por essas razões, nego provimento ao apelo do impetrante e dou provimento ao apelo da Fazenda Nacional e à remessa oficial, para denegar a segurança.¹³

Em face do citado acórdão foi interposto recurso especial por violação ao art. 166 do Código Tributário Nacional, sob a alegação de que os contribuintes de fato, no caso as distribuidoras de bebidas, tem legitimidade para requerer a repetição de indébito do tributo pago a maior ou de forma indevida, pois suportam o encargo financeiro do imposto. Sustentam ainda que a não-cumulatividade do imposto se encerra nas distribuidoras, as quais não poderão “repassar o encargo financeiro do IPI que suportou, uma vez que não terá como se compensar na operação subsequente, pois não é contribuinte de direito de tal tributo”.

¹³ TRF 5ª REGIÃO. Apelação em mandado de segurança (AMS86286-AL). Reklator: Desembargador Federal Lázaro Guimarães. Quarta Turma. Julgamento: 25/05/2005. Disponibilizado no DJe em 08.06.2005.

Ao chegar no Superior Tribunal de Justiça o processo foi distribuído para relatoria do Min. Luiz Fux, à época Ministro daquela Corte Superior, e após foi submetido ao regime de recurso representativo de controvérsia e afetado à sistemática dos repetitivos.

No mérito, o Min. Relator inicialmente ressaltou que o recolhimento de forma indevida do tributo obriga à Fazenda à restitui o indébito ao contribuinte eu possui o direito subjetivo de exigir a devolução.

Todavia, o Min. Fux destacou que nos casos dos tributos indiretos o art. 166 do Código Tributário Nacional exige que a repetição do indébito se dê em favor daquele que comprove ter suportado com o encargo do tributo ou daquele que fora autorizado por terceiro que recebeu o ônus de arcar com o tributo. Ainda defendeu que:

(...) o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do "contribuinte de fato" (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo) não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de repetição de indébito.

Para embasar seu entendimento, o Relator citou o tributarista Gilberto Ulhôa Canto, membro da comissão do projeto do CTN, que ao tratar sobre o art. 166 do referido diploma, sustentou que apenas o contribuinte de direito é legítimo para ajuizar ação de repetição de indébito do tributo indireto que fora recolhido de forma indevida.¹⁴ Também citou os doutrinadores Marcelo Fortes de Cerqueira, Alfredo Augusto Becker e Paulo Barros de Carvalho que compartilham do mesmo entendimento.

Voltando ao caso concreto, o Min. Fux destacou que nos termos do art. 47, II, a e b, do CTN, a base de cálculo do imposto sobre produtos industrializados é “o

¹⁴ “Ao elaborar o art. 166, do CTN, a Comissão Especial rejeitou a primeira orientação do Supremo Tribunal Federal (Súmula nº 71), que repelia em todos os casos a repetição de tributos indiretos, mas condicionou-a à prova da inexistência de recuperação do valor do tributo pelo contribuinte de jure do contribuinte de fato, como admitido na Segunda versão da Corte Suprema (Súmula nº 546), mitigou, entretanto, essa publicação, prevendo a alternativa da autorização expressa do contribuinte.” (artigo intitulado “Repetição de Indébito”, in Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 8, p. 2-5, São Paulo, Resenha Tributária, 1983)

valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria” ou, quando não houver esse valor, “o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente”. Lembrou ainda que a Lei 7.798/89 modificou o art. 14 da Lei 4.502/65 para constar o seguinte no dispositivo:

Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável:

(...)

II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equipado a industrial.

§ 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

§ 2º. Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente.

Não obstante as 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça entenderem pela incompatibilidade do art. 14, §2º, da Lei 4.602/65 frente ao que dispõe o art. 47, II, a, do, CTN (tese de que seria indevida a expansão do conceito do valor da operação, base de cálculo do imposto, o que causa o direito à repetição do indébito), o Relator entendeu que o estabelecimento industrial, no caso dos autos, os fabricantes de bebidas, é o único sujeito passivo da relação tributária posto que o fato gerador ocorre na industrialização do produto. O Ministro Relator ainda ressalta que é inegável que a “presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do artigo 166, do CTN, o que, todavia, não importa na legitimação processual deste terceiro”.

Ao final do voto o Min. Fux citou acórdão de relatoria do Min. Castro Meira, o qual tratou sobre a legitimidade ativa para repetição de indébito do ICMS. Vejamos a ementa:

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXIGIBILIDADE C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. TRIBUTO INDIRETO. CONSUMIDOR. "CONTRIBUINTE DE FATO". ILEGITIMIDADE ATIVA. RECURSO NÃO PROVIDO.

1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações.

2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte.

3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista.

4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS.

5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS.

6. Recurso ordinário não provido."

(RMS 24.532/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 26.08.2008, DJe 25.09.2008)

Sob esses fundamentos o Min. Luiz Fux concluiu que o acórdão do TRF da 5ª Região não merecia reparos, posto que se coaduna com a doutrina e jurisprudência pátria no sentido de que somente os produtores industriais de bebida, contribuintes de direito do IPI, têm legitimidade ativa para requerer a repetição do indébito decorrente do recolhimento indevido ou a maior.

Posto isso, negou provimento ao recurso especial interposto por Sindicato Interestadual das Empresas Distribuidoras Vinculadas aos Fabricantes de Cerveja, Refrigerante, Água Mineral e Bebidas em Geral nos Estados de Pernambuco, Alagoas e Paraíba – SINEDBEB.

Portanto, o Superior Tribunal de Justiça entende que o contribuinte de fato não é parte da relação jurídica entre o sujeito ativo (Fisco) e sujeito passivo. Portanto, é parte ilegítima para pleitear a repetição do indébito dos tributos indiretos.

5 DAS CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pelo exposto acima, percebe-se que o regime da substituição tributária é utilizado única e exclusivamente para facilitar a fiscalização e recolhimento dos

impostos indiretos pelo Fisco. Principalmente do ICMS que é o principal tributo em termos arrecadatários e representa em torno de 20% da arrecadação tributária total do Brasil.

Dessa forma, é vital para o Estado que adote esse regime diferenciado de recolhimento do ICMS tendo em vista que a cadeia de circulação de mercadoria envolve muitas partes, o que dificultaria o recolhimento do tributo se fosse feito em cada circulação da mercadoria. O mesmo é necessário para outros impostos indiretos, como o IPI.

De outro lado, é limitadíssima e injusta a legitimidade para restituição dos tributos indiretos, tendo em vista que quem de fato arca com o imposto (consumidor final e contribuinte de fato) não pode requerer a repetição do indébito, cabendo apenas aos responsáveis tributários, contribuintes de direito determinados pela lei, requerer a restituição do imposto indireto.

REFERÊNCIAS

BASTOS, R.V.F.; VALADÃO, M.A.P. *Repercussão Geral: Análise de Casos sobre o ICMS*. São Paulo: Intelecto, 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário nº: 593.849*. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2642284>. Acesso em 07, 08 e 09 de maio de 2019.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Código Tributário Anotado*. Pag. 353. Disponível em: http://www2.oabpr.org.br/downloads/ctn_v2.pdf. Acesso em 02 de maio 2019.

HABLE, José. *A repetição do indébito tributário nos tributos classificados como indiretos: ICMS, IPI e ISS*. Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT, Belo Horizonte, v. 13, n. 78, 2015

A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE A INCIDÊNCIA DE IPI NAS IMPORTAÇÕES DE BENS PELO DESTINATÁRIO FINAL: ESTUDO DE JULGADOS QUE REFLETEM COMO FOI CONSTRUÍDA A JURISPRUDÊNCIA DO STJ E STF SOBRE O TEMA

Matheus Cardoso Oliveira Eleutério¹
Victor Lira Kopp²

RESUMO

O presente artigo busca mostrar como a jurisprudência dos Tribunais Superiores pátrios tem evoluído quanto ao entendimento de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre as importações realizadas diretamente pelo destinatário final. Para isso, foram analisados os acórdãos de cinco julgamentos quanto ao tema, que refletem os principais posicionamentos adotados no histórico recente dos tribunais superiores. Ficou demonstrado que a jurisprudência do STF quanto ao ICMS foi aplicada erroneamente ao IPI, o que gerou efeitos na jurisprudência do STJ, sendo revista posteriormente. Constatou-se que a jurisprudência do Tribunal Pleno do STF é aplicada pelas turmas, em sede de Agravos, sem a devida análise gerando perigosos efeitos no sistema jurídico.

Palavras-chave: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Incidência na Importação. Aplicação da jurisprudência.

ABSTRACT

This paper seeks to show how the decisions of Brazilian Superior Courts has evolved regarding the understanding about the incidence of the Tax on Industrialized Products (IPI) on the imports made directly by the final recipient. For that, the authors analyzed the appellate decision of five judgments on the subject, reflecting the main positions adopted in the recent history of the superior courts. It has been demonstrated that the STF case law on ICMS has been erroneously applied to the IPI, which has had effects in the jurisprudence of the STJ, and was subsequently

¹ Advogado. Aluno do curso de pós-graduação latu sensu em Direito Empresarial e Contratos pelo Centro Universitário de Brasília – UniCEUB/ICPD, eleuteriomatheus@gmail.com.

² Advogado. Aluno do curso de pós-graduação latu sensu em Direito Empresarial e Contratos pelo Centro Universitário de Brasília – UniCEUB/ICPD, victor.kopp.adv@gmail.com.

revised. It was found that the panels, in interlocutory appeals, apply the case law of the superior courts without due analysis generating dangerous effects in the legal system.

Keywords: Industrialized Products Tax (IPI). Tax incidence on Importation. Application of precedents.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objetivo analisar a evolução da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF), em relação à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) nas importações de bens pelo destinatário final. O posicionamento dos tribunais superiores sobre o tema tem sofrido mudanças sensíveis de entendimento na jurisprudência.

Primeiramente, serão introduzidos conceitos e características básicas do tributo em apreço. Em seguida, será tratado o primeiro entendimento adotado pelo STF, que utilizou o entendimento proferido quanto ao ICMS para decidir que o IPI não deveria incidir sobre importação de mercadoria por pessoa física, que não desempenhava atividades comerciais.

Posteriormente, serão demonstrados os fundamentos que levaram o STF, após a aplicação da jurisprudência do ICMS ao IPI, a reverter tal posicionamento, enquanto que o STJ, provavelmente com o mesmo objetivo, e pelas mesmas razões, ainda não o fez, cujo recurso tido como o emblemático da controvérsia encontra-se pendente de julgamento.

Adiante, serão feitos apontamentos para mostrar como a jurisprudência do STF sobre o tema, que deveria ter sido aplicada tão somente quanto à importação de veículos automotores, está sendo aplicada pelas turmas de modo genérico a todos os bens importados, em situações diversas e em contrariedade com o que foi decidido pelo Tribunal Pleno.

2 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

De modo a trazer uma melhor compreensão para o leitor sobre o tema aqui debatido, mostra-se necessário e oportuno tecer alguns conceitos, características e

breves considerações acerca do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), objeto principal deste artigo.

Referido tributo trata-se de um dos impostos federais de competência da União, cujo fato gerador ocorre essencialmente sobre os bens que passaram pelo processo de industrialização de produtos nacionais e até mesmo os estrangeiros. Está previsto na Constituição Federal de 1988, no art. 153, inc. IV, e § 3º, no Código Tributário Nacional (CTN), nos arts. 46 a 51, e disciplinado no Decreto nº 7.212 (Regulamento do IPI – RIPI), de 15 de junho de 2010, que regulamenta sua forma de cobrança, fiscalização, arrecadação e administração.

De acordo com Eduardo Sabbag, o “IPI é imposto *real*, recaindo sobre uma determinada categoria de bens, ou seja, produtos da indústria. É gravame federal forte interesse fiscal, uma vez que representa importante incremento no orçamento do Fisco.”³

Trata-se também de um imposto seletivo, conforme define o art. 153, § 3º, inc. I, da CF/88, em função da essencialidade dos produtos. Além de ter sua expressiva função fiscal arrecadatória, é utilizado como instrumento de função extrafiscal, isto é, como instrumento de regulação político-econômica, de intervenção no domínio econômico, bem como no meio social, de modo a regular por exemplo determinado seguimento de mercado ou social. Pode ser inclusive de forma proibitiva, como por exemplo em tributação mais elevada para bebidas e cigarros, na tentativa de que as pessoas comprem menos esses produtos, a fim de que não impacte em problemas com a saúde pública por exemplo⁴.

Tanto é assim que o IPI não está sujeito ao princípio da anterioridade anual (art. 150, inc. III, alínea “b”, e § 1º, CF/88), de modo que, o Poder Executivo possa aumentar sua alíquota no mesmo exercício financeiro ao da publicação da lei que tenha aumentado, observando-se, contudo, o princípio da anterioridade nonagesimal.

Segundo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, *in verbis*:

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de

³ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1316.

⁴ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1316.

inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de *extrafiscalidade*.⁵

Quanto aos contribuintes do IPI, o art. 51 do Código Tributário Nacional (CTN) os define como sendo o importador, o industrial, o comerciante, o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão, ou quem por lei a esses forem equiparados.

No que tange ao fato gerador desse tributo, o art. 46 do CTN determina que o desembaraço aduaneiro do produto, quando de procedência estrangeira; a saída do produto dos estabelecimentos de importador, industrial, comerciante ou arrematante; ou a arrematação do produto, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão; constituem o fato gerador do IPI.⁶

O RIPI/2010 trouxe hipóteses mais específicas de ocorrência do fato gerador do IPI, constante do art. 35, especificando em seu inciso III que o IPI é devido “na saída da repartição que promoveu o desembaraço aduaneiro, quanto aos produtos que, por ordem do importador, forem remetidos diretamente a terceiros”⁷

O art. 9º do RIPI/2010 estabelece quem são equiparados ao estabelecimento industrial, tais como os importadores de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos; os atacadistas ou varejistas que receberem para comercialização produtos importados diretamente da Alfândega após efetuado o desembaraço por outro estabelecimento do mesmo grupo ou sociedade. São também equiparadas as filiais atacadistas que comercializam produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma, entre outros previstos no referido dispositivo legal.

A alíquota do imposto está definida na respectiva tabela de incidência (TIBI) e pode variar a depender do produto industrializado. A base de cálculo do IPI,

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 28. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 248.

⁶ BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 02 mai. 2019.

⁷ BRASIL. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 02 mai. 2019.

quando se trata de produto industrializado no Brasil, é o preço de venda normal, ao passo que, em produtos importados, a base de cálculo é o preço de venda da mercadoria acrescido do valor obtido do Imposto de Importação, e de outras despesas referentes a frete, seguro, entre outras.

Cumprе ressaltar que o IPI é um imposto não-cumulativo, da mesma forma que o ICMS, conforme expressa previsão constitucional do art. 153, § 3º, inc. II, da CF/88, isto é, em razão do incidência tributária desde a produção até o recebimento pelo destinatário final, cujos créditos podem ser compensados em outras operações com o montante cobrado nas anteriores, inclusive em relação aos bens de produção, matérias-primas, insumos etc. Por isso, é comum que a doutrina e jurisprudência façam menção ao princípio da não-cumulatividade aos referidos impostos.

Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho o “princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores [...]”.⁸

3 APLICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE ICMS AO IPI QUANTO À IMPORTAÇÃO DE BEM (RE 203.075-9/DF E RESP 1.396.488/SC)

Neste tópico, será tratado a seguir importante julgado do Supremo Tribunal Federal (STF), que versava acerca de exigência ou não de ICMS na importação de mercadoria, cujo mesmo posicionamento do tribunal foi posteriormente utilizado em julgamento de Recurso Especial (REsp) do Superior Tribunal de Justiça (STJ) quanto à incidência de IPI na importação de bens pelo destinatário final.

Em Sessão Plenária de 05/08/1998, o STF, por maioria dos votos, firmou entendimento por intermédio do RE 203.075-9/DF⁹ no sentido de que não incide ICMS na importação de mercadoria (arts. 155, II e § 2º, inc. IX, alínea “a”, da Carta

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 28. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 190.

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. [...]. RE 203.075/DF. Tribunal Pleno. Recorrente: Distrito Federal. Recorrido: Mario Trampetti. Relator: Min. Maurício Corrêa. Brasília, 05 de agosto de 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=238613>>. Acesso em: 07 mai 2019.

Magna), quando se tratar de bem importado por pessoa física, uma vez que, a incidência do imposto na importação de bem tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, e de acordo com o caso julgado à época, o importador, que era pessoa física, não praticava atos que envolviam circulação de mercadoria, isto é, relacionados à mercancia.

Antes desse julgado, havia jurisprudência da Corte Suprema favorável à exigência do tributo em apreço em casos que envolviam importação de bens (RE 208.139/SP, RE 149.922-2/SP e AI 196.524-1/RJ). Entretanto, entendeu-se no acórdão do RE em questão, por maioria dos ministros, que, por se tratar de bem importado (veículo automotor) por pessoa física, não havendo características de comércio, mas, aquisição de um bem para consumo próprio, não havia por quê se falar em “operações de natureza mercantil ou assemelhada” por parte da pessoa natural, o que, conseqüentemente, afastaria o princípio da não-cumulatividade, visto que não haveria o que se compensar do tributo, exatamente em razão de não haver circulação do bem importado para fins comerciais, mas tão somente para consumo particular.

Os dois votos vencidos, contrários ao entendimento acima explanado, questionaram o fato de a Constituição ter sido omissa quanto a quem seria o sujeito passivo da obrigação tributária a recolher o ICMS no caso da importação de mercadoria, disposta na alínea “a”, inc. IX, § 2º do art. 155, da Constituição Federal de 1988. Sendo assim, a incidência do ICMS abrangeria toda entrada de mercadoria importada do exterior, como regra geral, independentemente de ser o importador pessoa física ou jurídica, com base nos arts. 1º, parágrafo único, 2º, inc. I, e 21, parágrafo único e inc. I, do Convênio ICMS 66/88, que regulamentou em caráter provisório o art. 34, 8º, do ADCT. No mesmo sentido, os arts. 2º, § 1º, inc. I, e 4º, parágrafo único e inc. I, da Lei Complementar nº 87/96.

Além disso, o Relator, ex-ministro Ilmar Galvão, asseverou em seu voto, vencido, que o termo “consumo” estaria também relacionado à pessoa física e que “estabelecimento” poderia ser interpretado de forma ampliativa, à luz do art. 155, II e § 2º, inc. IX, alínea “a”, da Carta Magna c/c art. 34, §§ 3º, 5º e 8º, do ADCT, como sendo a residência do importador “pessoa física”. Em sentido contrário, os votos

favoráveis ao desprovidimento do recurso extraordinário entenderam o termo “consumo” estaria fazendo referência estrita ao estabelecimento comercial, inerente à prática de comércio.

Por outro lado, de acordo com o voto do ex-ministro Maurício Corrêa, a operação, a circulação e a mercadoria estão estritamente relacionados à atividade comercial, portanto, não se deve atribuí-los ao caso concreto, que se tratava de pessoa física importando bem para consumo próprio. Os demais votos que o acompanharam foram nessa mesma linha de raciocínio, no sentido de que, não sendo o importador um comerciante, não tendo estabelecimento próprio, logo, não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria, desse modo, não ocorre o fato gerador do ICMS, até porque seria impossível de se compensar o tributo em face do princípio da não-cumulatividade, dito acima.

Além disso, entenderam que o próprio dispositivo constitucional, art. 155, § 2º, inc. IX, alínea “a”, da Carta Maior, delimitou a competência de qual Estado-membro exigiria o recolhimento do tributo em apreço, sobretudo, onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço.

Naquela época, o STF posicionou-se no sentido de que, no caso de pessoa física, sem a prática de atos de comércio ou assemelhados, não ocorria o fato gerador do ICMS na importação de bem. Contudo, deve-se ressaltar que tal posicionamento ocorreu antes da entrada em vigor da Emenda Constitucional (E.C.) nº 33, de 2001, a qual alterou o dispositivo constitucional sobre o tema permitindo a incidência do ICMS tanto para pessoa física ou pessoa jurídica na importação de mercadoria.

Após dezesseis anos, em sessão de julgamento de 25 de fevereiro de 2015, o STJ também decidiu caso idêntico ao anterior, que tratava de importação de veículo para uso próprio e o litígio centrava-se na exigência ou não de pagamento de IPI por parte do adquirente importador, no julgamento do REsp 1.396.488/SC¹⁰.

¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. [...]. REsp 1.396.488/SC. Primeira Seção. Recorrente: Marcelo Bigolin. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Herman Benjamin. Brasília, 25 de fevereiro de 2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1286119&num_registro=201302521341&data=20150317&formato=PDF>. Acesso em: 09 mai 2019

Nesse sentido, o STJ adotou o mesmo posicionamento do STF no primeiro julgado apontado acima, referente ao ICMS, aplicando-se neste caso ao IPI, por entender que tal tributo era inerente às operações de natureza mercantil. Assim, o STJ também entendeu que não seria cabível a exigência do IPI quando se tratar de bem importado do exterior para consumo particular, quando não ocorrer nestes casos operações de natureza mercantil, e, portanto, não haveria que se cobrar o pagamento do imposto.

Esse REsp foi julgado em sede de recurso representativo da controvérsia, junto ao REsp 1.622.683/RS e REsp 1.570.531/CE, ambos pendentes de julgamento definitivo, cuja tese firmada pela Primeira Seção tornou-se objeto do Tema de Recursos Repetitivos nº 695, bem como do Informativo nº 0557: Não incide IPI sobre veículo importado para uso próprio, tendo em vista que o fato gerador do referido tributo é a operação de natureza mercantil ou assemelhada e, ainda, por aplicação do princípio da não cumulatividade.¹¹

4 REVISÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STF (RE 723.651/PR)

Ocorre que, o entendimento referente ao ICMS vinha sendo aplicado ao IPI, por meio de decisões em Agravos, sem que a matéria fosse analisada a fundo pelo STF. Já em 2014, o tema foi submetido ao plenário do tribunal, quando foi realizada ampla discussão entre os ministros, conforme demonstraremos neste capítulo.

Primeiramente, o Min. Marco Aurélio, relator, trouxe uma consideração sobre a incidência do IPI, para demonstrar que este imposto incide sobre os produtos industrializados, e não sobre a operação de industrialização. Caso tal lógica fosse invertida, a incidência de IPI sobre produtos cuja produção ocorreu além das fronteiras configuraria interferência do “Brasil na situação tributária de outros países, com flagrante violação ao princípio [da autodeterminação dos povos] que é fundamento das relações internacionais”¹².

¹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tema de Recursos Repetitivos nº 695. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&num_processo_classe=1396488>. Acesso em: 06 mai. 2019.

¹² Voto do relator no RE 723.651/PR (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. [...]. RE 723.651/PR. Tribunal Pleno. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 04 de fevereiro de 2016. Disponível em:

Demonstração disso é o fato de que, desde o advento da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, o “Imposto Sobre Produtos Industrializados”¹³ é designado pelo bem tributado, qual seja, o produto industrializado, independentemente da forma com que ingressaram no território brasileiro, seja pela produção nacional, seja pela via da importação.¹⁴ Percebe-se claramente que, “desde a sua origem, o imposto incide na aquisição do bem industrializado, quando vem do exterior, ou na saída do estabelecimento, nas operações internas”¹⁵.

Em sentido contrário, o ICMS incide sobre as “operações relativas à circulação de mercadorias”¹⁶, o que o difere frontalmente da hipótese de incidência do IPI. Destarte, a incidência do ICMS à época, seria intrínseca à atividade comercial, sem a qual não se poderia cogitar sua cobrança. Frente a tais diferenças, restou evidente que foi indevida a aplicação do mesmo entendimento a tributos tão distintos.

Tal aplicação decorreu, em grande medida, do fato de ambos os impostos terem a característica da não cumulatividade, entendida no direito tributário como ferramenta que visa impedir a ocorrência da tributação em cascata, pela incidência do mesmo tributo várias vezes na cadeia produtiva.¹⁷

Ocorre que tal ferramenta somente se justifica em casos em que a produção e circulação do bem ocorra por meio de diversas fases, de modo que “a cobrança do

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 06 mai 2019.)

¹³ BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Brasília, 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 07 de mai. 2019.

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar e DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário Brasileiro. 14ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 467.

¹⁵ Voto do Min. Luís Roberto Barroso no RE 723.651/PR (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. [...]. RE 723.651/PR. Tribunal Pleno. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 04 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 06 mai 2019.)

¹⁶ BRASIL. Decreto-Lei Nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília, 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm#art13>. Acesso em: 08 de mai. 2019.

¹⁷ PAULSEN, Leandro. Impostos. 7ª edição, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 87

tributo, pela vez primeira, não implica o que vedado pelo princípio da não cumulatividade, ou seja, a cobrança em cascata”¹⁸.

Porém, da leitura detida do Acórdão do RE 203.075, percebe-se que a não-cumulatividade somente foi citada em dois momentos durante o julgamento não tendo sido relevante para a conclusão a que chegaram os julgadores.¹⁹ Primeiramente o assunto é ventilado no voto do Ministro Maurício Corrêa, que em uma breve passagem, *obter dictum*, afirma que a impossibilidade de aplicação do princípio da não-cumulatividade impediria a cobrança do ICMS.²⁰

Posteriormente, o Ministro Marco Aurélio também fez uma breve menção ao instituto da não-cumulatividade, mas no contexto de que o ICMS estaria ligado a operações multifásicas, de modo que a ausência da multiplicidade de fases é que seria impeditivo da cobrança do ICMS, “tributo que tem na nomenclatura o vocábulo “operações”, no plural”²¹.

Em suma, a premissa de que a semelhança entre os tributos teria sido fundamental no julgamento do RE 203.075, e em que se basearam os julgadores que estenderam ao IPI o entendimento que era aplicável somente no ICMS, revelou-se equivocada.

Para o Ministro Luís Roberto Barroso, a não-cumulatividade deve ser descrita como uma regra, e não como um princípio, justamente pelo fato de ter sua aplicação restrita a situações em que um mesmo bem é submetido ao mesmo tributo em momentos distintos. Pela regra da não-cumulatividade, o valor do tributo que já tenha sido pago em momentos anteriores deve ser descontado do cálculo do valor atual.²²

¹⁸ Voto do relator no RE 723.651/PR.

¹⁹ Voto do Min. Luís Roberto Barroso no RE 723.651/PR.

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. [...]. RE 203.075/DF. Tribunal Pleno. Recorrente: Distrito Federal. Recorrido: Mario Trampetti. Relator: Min. Maurício Corrêa. Brasília, 05 de agosto de 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=238613>>. Acesso em: 07 mai 2019.

²¹ Ibidem.

²² Voto do Min. Luís Roberto Barroso no RE 723.651/PR (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. [...]. RE 723.651/PR. Tribunal Pleno. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 04 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 06 mai 2019.)

Dado o caráter de regra do instituto da não-cumulatividade, não seria possível utilizá-la, em um contexto para o qual não foi criada, para “alterar a materialidade constitucional do imposto”²³. Assim, para a aplicação da não-cumulatividade, seria necessária a existência de uma cadeia produtiva/comercial em que o IPI incidisse em diversas fases, o que não ocorre no caso da importação direta pelo destinatário final do bem.

É evidente a intenção de tal instituto, no sentido de que o consumidor final não seja onerado com a incidência sucessiva do mesmo imposto sobre o valor em cada operação, de modo que, ao final da cadeia, o valor total pago a título do tributo guarde proporção com o valor final do bem. Nesse sentido, em qualquer hipótese que se cogite, o encargo financeiro da tributação será assumido pelo destinatário final do bem, que o paga na composição do preço.

Podemos afirmar que o ônus financeiro do IPI é suportado, em regra, pelo consumidor final, de modo que este é o contribuinte de fato do referido tributo. Posto isso, a incidência deste tributo nas importações realizadas diretamente pelo destinatário final somente significa que tanto o contribuinte de fato quanto o contribuinte de direito se concentrariam em um mesmo indivíduo.²⁴

Desta forma, nos casos em que a cadeia se inicia (no território nacional) e finaliza em somente uma operação não há o que se falar em “múltipla tributação sobre a mesma base econômica”²⁵, uma vez que não há imposto pago anteriormente, nem tampouco pode se falar em tributo a ser pago posteriormente. Posto isso, esse tipo de operação estaria simplesmente fora no âmbito de aplicação da regra da não-cumulatividade.

Além disso, em se tratando de tributação do comércio internacional, é usual que as nações prestigiem a exportação de seus produtos nacionais e tributem os produtos estrangeiros. Daí decorre a regra geral de que, nesses casos, a maior parte

²³ Ibidem.

²⁴ Voto do Min. Luís Roberto Barroso no RE 723.651/PR (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. [...]. RE 723.651/PR. Tribunal Pleno. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 04 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 06 mai 2019.)

²⁵ Ibidem.

dos tributos incida no destino, a exemplo do que é adotado no Brasil²⁶. Visto isso, não seria razoável presumir que o bem importado diretamente pelo consumidor final foi onerado, na origem, com tributo semelhante ao IPI.²⁷

Destarte, leciona Ricardo Lobo Torres que os tributos incidentes na importação de produtos devem visar “a igualar o preço das mercadorias nacionais com as importadas, para que se obtenha o equilíbrio internacional”²⁸, sob pena de favorecer o consumo de produtos produzidos no exterior, gerando a queda na produção nacional.

Além dos aspectos afetos à técnica jurídica, não de ser levadas em consideração as consequências advindas de cada interpretação a ser aplicada no caso em comento. Deste modo, considerando a pretensa progressividade²⁹ do sistema tributário Brasileiro, “aqueles que promovem a importação demonstram capacidade ainda maior [do que os que adquirem produtos no mercado nacional], tendo em vista todos os demais custos envolvidos em operações dessa natureza”³⁰.

O tratamento constitucional das operações de comércio internacional, especialmente em matéria tributária, aponta para a dimensão extrafiscal dos tributos envolvidos (Imposto de Importação-II, Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI e Imposto de Exportação-IE). Deste modo, seu objetivo primário seria a criação de

²⁶ Tal aplicação pode ser observada no Art. 153., § 3º, III da Constituição Federal, ao determinar que os produtos industrializados destinados ao exterior são imunes ao IPI.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. [...]. RE 723.651/PR. Tribunal Pleno. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 04 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 06 mai 2019.

²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. IV – Os tributos na Constituição, 2007, p. 268.

²⁹ Diz-se aqui pretensa progressividade em razão da existência de estudos que apontam para uma regressividade da tributação no Brasil. Nesse sentido, ver: SANSON, Joao Rogerio. Incidência tributária e os gastos em alimentos. *Análise econômica*. Porto Alegre. vol. 9, n. 16 (set. 1991), p. 107-123. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/25264>>. Acesso em 08 mai 2019. SALVADOR, Evilásio. A distribuição da carga tributária: quem paga a conta. *Arrecadação*, p. 79-93, 2006. Disponível em: <<https://mplfloripa.files.wordpress.com/2012/02/a-distrituic3a7c3a3o-da-carga-tribut3a1ria.pdf>>. Acesso em 08 mai 2019.

³⁰ Voto do Min. Luís Roberto Barroso no RE 723.651/PR (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. [...]. RE 723.651/PR. Tribunal Pleno. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 04 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 06 mai 2019.)

incentivos e desincentivos de modo que o Estado consiga influenciar no funcionamento do mercado e no equilíbrio entre exportação e importação.

Na busca por tal equilíbrio, o sistema tributário busca conciliar a proteção da livre iniciativa com a garantia dos direitos sociais previstos na Constituição Federal. Nesse sentido, Paulo Caliendo afirma que a neutralidade fiscal determina a necessidade de que a tributação busque equalizar a carga tributária incidente sobre produtos semelhantes, a fim de evitar favorecimento de determinados setores ou produtores.³¹

É importante registrar que, a despeito de o sujeito adquirir o bem para uso próprio, no caso analisado, em caso de eventual alienação posterior não haveria a incidência do IPI. Perceba-se, pois, que o contribuinte poderia experimentar enriquecimento sem causa à custa do Fisco, uma vez que o valor de venda de tal bem seria baseado no preço de mercado (que leva em consideração o IPI que incidiu sobre cada fase de sua produção e circulação).

Considerando tal situação, o Min. Marco Aurélio afirma, em seu voto, que a interpretação do princípio da não-cumulatividade não pode criar uma imunidade tributária que não foi prevista expressamente na Constituição Federal.³²

Deve ser levado em conta também a comparação entre a situação do consumidor que adquire o bem fabricado em território estrangeiro e quem o adquire de fornecedor nacional. Ora, se tal tributo é devido nos casos em que a produção ocorre em território nacional, sob qual justificativa se concederia imunidade ao bem produzido no exterior?

Visto isso, isentar tais sujeitos do pagamento do IPI equivaleria a conceder um benefício fiscal aos contribuintes que possuem maior capacidade contributiva, em detrimento da população que não possui os meios e recursos para a realização desse tipo de operação.

³¹ CALIENDO, Paulo. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: conceito e aplicação. Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT/Fundação Escola Superior de Direito Tributário, n. 7, 2011. Disponível em: <<http://www.fesdt.org.br/web2012/revistas/7/6.pdf>>. Acesso em: 08 mai 2019.

³² Voto do relator no RE 723.651/PR (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. [...]. RE 723.651/PR. Tribunal Pleno. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 04 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 06 mai 2019.)

Em tempos pretéritos, a discussão estava restrita a alguns poucos artigos de luxo, importados por sujeitos de grande expressão econômica. Ocorre que hoje é possível importar todo tipo de produtos, pela internet, sem maiores complicações e por preços bem menores do que os produzidos nacionalmente.³³ Essas circunstâncias geram um potencial impacto em boa parte dos setores da economia.

5 CONCLUSÃO

Em razão destes argumentos, o STF decidiu que o IPI deveria incidir sobre as importações realizadas diretamente pelo destinatário final, sob pena de criar judicialmente uma distorção no mercado interno, o que não foi pretendido pelo legislador ordinário. Ocorre que ainda restou dúvidas acerca de como seria tratada a situação dos contribuintes que, confiando na jurisprudência pacífica dos Tribunais Superiores, realizaram as importações levando em consideração a não incidência do IPI.

Nesse ponto do julgamento, ficou explícita a preocupante verdade: “o Supremo entendia [que não era devido o IPI], mas a decisão do Supremo não era observada”³⁴. Restou evidente que o entendimento encampado pela jurisprudência não teve qualquer efeito sobre a atuação do Fisco, que continuou a exigir o pagamento do tributo, tendo sido afastado somente para os contribuintes que judicializaram a questão.

Nesse contexto, surgiram duas relevantes discussões nos autos quanto à abrangência da decisão: qual seria seu alcance temporal; e se ela seria aplicável à imposição de quaisquer tipos de bens, ou somente aos veículos.

³³ Voto do Min. Luís Roberto Barroso no RE 723.651/PR (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. [...]. RE 723.651/PR. Tribunal Pleno. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 04 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 06 mai 2019.)

³⁴ Citação retirada da manifestação do Ministro Teori Zavascki no debate acerca da modulação dos efeitos do RE 723.651/PR (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. [...]. RE 723.651/PR. Tribunal Pleno. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 04 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 06 mai 2019.)

Quanto à limitação temporal para a aplicação da “nova regra”, a principal preocupação apontada foi a segurança jurídica do contribuinte que deixou de recolher o tributo com base na jurisprudência em confronto com a possibilidade de pedidos de restituição por parte dos contribuintes que eventualmente tenham feito o pagamento a despeito da interpretação do STF, à época. Foi “vencedora”³⁵ a tese de que a decisão deveria ser aplicável aos fatos geradores ocorridos mesmo antes da prolação do acórdão.

Ora, é latente na doutrina que “onde existe a mesma razão fundamental, prevalece a mesma regra de Direito”³⁶, ou seja, indivíduos que se encontrem em situação semelhante devem ter tratamento jurídico idêntico. Mesmo sentido pode ser extraído do princípio da universalizabilidade, segundo o qual uma norma moral deve ser aplicável a quaisquer indivíduos que estejam em “contextos de similaridade em seus aspectos relevantes”³⁷.

Em termos práticos, como exemplo, podemos imaginar que dois indivíduos adquiriram veículos da mesma montadora, situada fora do Brasil, na mesma data. Ambos foram cobrados pelo fisco à data da operação ³⁸, tendo buscado a tutela judicial. Enquanto o processo um obteve sentença, transitada em julgado, outro somente conseguiu medida cautelar para que não fosse obrigado a adimplir tal imposto até a decisão final. Percebam que ambos os indivíduos buscaram a tutela de seus interesses em respeito à jurisprudência do STF.

Ocorre que, em razão da ausência de modulação dos efeitos, foi afastada qualquer medida de previsibilidade quanto ao deslinde do caso posto como exemplo. Ora, muito provavelmente a nova jurisprudência seria aplicada ao caso em que não havia transito em julgado, obrigando o contribuinte a pagar o IPI. Percebam que os

³⁵ Destaca-se o termo “vencedora” entre aspas pois não houve uma votação favorável nesse sentido, mas a ausência de votação, em razão no não atingimento do quórum para a modulação de efeitos, de modo que os efeitos da decisão foram estendidos da forma aqui exposta.

³⁶ MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do Direito. – Rio de Janeiro: Forense, 2008. p.200.

³⁷ HARE (1963), apud FILHO, Roberto Freitas. Princípios, intervenção judicial nos contratos e aplicação dos princípios e das cláusulas gerais. Porto Alegre: Safe, 2009.

³⁸ Consta do texto do Acórdão, especialmente em manifestação do Ministro Teori Zavascki, que “a maioria das pessoas pagou” o tributo. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. [...]. RE 723.651/PR. Tribunal Pleno. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 04 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 06 mai 2019.

contribuintes, que estavam na mesma situação fática, receberiam respostas completamente opostas do judiciário.

Quanto à abrangência da decisão em relação ao alcance de todos os tipos de bens importados, ou somente em relação aos veículos, foram apresentadas diversas considerações quanto ao impacto da decisão no valor dos produtos que não possuem similar nacional.³⁹

O Ministro Ricardo Lewandowski, por exemplo, citou o caso dos equipamentos médicos, bem como equipamentos necessários às pesquisas de laboratórios acadêmicos, que não possuem qualquer substituto nacional e teriam seu valor afetado pela decisão do STF. Posto isso, o Ministro Marco Aurélio propôs uma tese que restringia a aplicação do entendimento às importações de veículos.

Em contraponto, o Ministro Luís Roberto Barroso, apesar de manifestar simpatia às preocupações apontadas, asseverou que a solução a tais problemas seria tipicamente política, escapando da competência institucional do Poder judiciário. Com isso, manteve sua tese de que o entendimento deveria ser aplicável à importação de quaisquer espécies de bens, sob pena de que o STF fosse obrigado a discutir tema em um futuro próximo.

A despeito das considerações do Ministro Barroso, foi vencedora a seguinte tese: "Incide o imposto de produtos industrializados na **importação de veículos** por pessoa natural, ainda que não desempenhe atividade empresarial e o faça para uso próprio"⁴⁰.

Levando em conta todo o exposto, esta seria a posição atual do STF que somente incidiria o IPI nas impositações diretas de veículos, porém, da leitura da

³⁹ A íntegra do debate está transcrita nas páginas 68 e seguintes do acórdão do RE 723.651/PR (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. [...]. RE 723.651/PR. Tribunal Pleno. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 04 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 06 mai 2019.)

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. [...]. RE 723.651/PR. Tribunal Pleno. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 04 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 06 mai 2019. (Grifo Nosso)

decisão do Agravo no Recurso Extraordinário 1.089.465/RJ⁴¹, percebe-se que está sendo aplicada a tese que “incide o Imposto sobre Produtos Industrializados na **importação de bens** para uso próprio”, proposta pelo ministro Barroso, porém foi rejeitada pelo Tribunal Pleno.

Mais grave é o fato de as partes agravantes serem companhias do ramo médico, justamente o ramo que levou à restrição da tese votada RE 723.651/PR, tendo sido expresso pelos ministros presentes que tal entendimento não seria, a princípio, aplicado aos equipamentos médicos. Deste modo, mais uma vez, fica evidente a aplicação irresponsável da própria jurisprudência pelo STF, sem a devida análise da materialidade dos casos e dos fundamentos da decisão.

Por fim, é necessário apontar que a matéria encontra-se pendente de julgamento no STJ nos termos do REsp 1.622.683/RS, em decorrência da mudança no posicionamento do Supremo. Visto isso, considerando a vasta quantidade de controvérsias presentes no tema, é possível que novos fatores sejam inseridos nesse conturbado contexto, turvando ainda mais o regramento jurídico-tributário das importações diretas pelo destinatário final.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar e DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário Brasileiro. 14ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 mai. 2019.

_____. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 02 mai. 2019.

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. [...]. Ag.Reg. no RE 1.089.465/RJ. Primeira Turma. Agravante: Fleury S.A. e Labs Cardiolab Exames Complementares S.A. Agravado: União. Relator: Min. Rosa Weber. Brasília, 07 de maio de 2018. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=313319540&tipoApp=pdf>>. Acesso em: 08 mai 2019.

_____. Decreto-Lei Nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília, 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm#art13>. Acesso em: 08 de mai. 2019.

_____. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Brasília, 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 07 de mai. 2019.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 02 mai. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.622.683/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Data da decisão monocrática: 14/09/2016, Publicado no DJe em 20/09/2016. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=64862527&num_registro=201602273989&data=20160920&formato=PDF>. Acesso em: 05 mai. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. [...]. REsp 1.396.488/SC. Primeira Seção. Recorrente: Marcelo Bigolin. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Herman Benjamin. Brasília, 25 de fevereiro de 2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1286119&num_registro=201302521341&data=20150317&formato=PDF>. Acesso em: 09 mai 2019

_____. Superior Tribunal de Justiça. Tema de Recursos Repetitivos nº 695. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&num_processo_classe=1396488>. Acesso em: 06 mai. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. [...]. Ag.Reg. no RE 1.089.465/RJ. Primeira Turma. Agravante: Fleury S.A. e Labs Cardiolab Exames Complementares S.A. Agravado: União. Relator: Min. Rosa Weber. Brasília, 07 de maio de 2018. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=313319540&tipoAp=p=.pdf>>. Acesso em: 08 mai 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. [...]. RE 203.075/DF. Tribunal Pleno. Recorrente: Distrito Federal. Recorrido: Mario Trampetti. Relator: Min. Maurício Corrêa. Brasília, 05 de agosto de 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=238613>>. Acesso em: 07 mai 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. [...]. RE 723.651/PR. Tribunal Pleno. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 04 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>. Acesso em: 06 mai 2019.

CALIENDO, Paulo. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: conceito e aplicação. Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT/Fundação Escola Superior de Direito Tributário, n. 7, 2011. Disponível em: <<http://www.fesdt.org.br/web2012/revistas/7/6.pdf>>. Acesso em: 08 mai 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 28. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

FILHO, Roberto Freitas. Princípios, intervenção judicial nos contratos e aplicação dos princípios e das cláusulas gerais. Porto Alegre: Safe, 2009.

MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do Direito. – Rio de Janeiro: Forense, 2008.

PAULSEN, Leandro. Impostos. 7ª edição, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

SANSON, Joao Rogerio. Incidência tributária e os gastos em alimentos. Análise econômica. Porto Alegre. vol. 9, n. 16 (set. 1991), p. 107-123. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/25264>>. Acesso em 08 mai 2019. SALVADOR, Evilásio. A distribuição da carga tributária: quem paga a conta. Arrecadação, p. 79-93, 2006. Disponível em: <<https://mplfloripa.files.wordpress.com/2012/02/a-distribuiç3a7c3a3o-da-carga-tribut3a1ria.pdf>>. Acesso em 08 mai 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. IV – Os tributos na Constituição, 2007.

ACORDÃO Nº 684/2019 DO PLENÁRIO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO: IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE OS RENDIMENTOS PAGOS AOS SERVIDORES E MEMBROS DA POLÍCIA CIVIL, POLÍCIA MILITAR E CORPO DE BOMBEIROS MILITAR DO DISTRITO FEDERAL

Breno da Silva Ramos

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como objetivo a análise do Acórdão nº 684/2019, proferido pelo Plenário do Tribunal de Contas da União em 27 de março de 2019, no qual foi apreciada a celeuma jurídica acerca do destino que deve ser dado aos recursos correspondentes ao imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos pagos aos servidores e membros da polícia civil, polícia militar e corpo de bombeiros militar do Distrito Federal.

Conforme restará demonstrado, por mandamento constitucional, é de competência da União organizar e manter as aludidas corporações, onde se inclui o custeio da remuneração do pessoal que deverá ser suportado por fundo próprio.

Nesse sentido, a Lei nº 10.633, de 27 de dezembro de 2002, instituiu o Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF), que tem a finalidade de prover os recursos necessários à organização e manutenção da polícia civil, da polícia militar e do corpo de bombeiros militar do Distrito Federal, bem como assistência financeira para execução dos serviços públicos de saúde e educação (art. 1º).

Atualmente, portanto, a remuneração dos servidores e membros da área de segurança pública do Distrito Federal é paga com recursos do Fundo Constitucional do Distrito Federal.

Diante desse cenário, exsurge a questão acerca da aplicação da regra constante do artigo 157, inciso I, da Constituição Federal de 1988, segundo a qual pertencem aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidentes na fonte, sobre rendimentos pagos a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

De acordo com o entendimento sustentado pelo Distrito Federal, os aludidos servidores da segurança pública são distritais, razão pela qual a regra do art. 157, I, da CF/88, é aplicável ao caso concreto e o produto da arrecadação do imposto de renda retido na fonte pertence aos cofres distritais. A União, por outro lado, sustenta que os referidos servidores são submetidos a um regime híbrido, sendo distritais apenas para fins hierárquicos e disciplinares, porém remunerados pela União, por meio do FCDF, razão pela qual a arrecadação do IRRF pertence aos cofres federais.

O Tribunal de Contas da União apreciou o tema no processo de Tomada de Contas nº 011.359/2006-1, o qual, após longo trâmite instrutório, veio a ter o mérito julgado no corrente exercício, após mais de 10 anos. Considerando-se a limitação do presente estudo, o trâmite processual não será objeto de análise, restringindo-se este ao exame dos fundamentos que dão suporte à tese vencedora do Acórdão nº 684/2019, cuja ementa assim dispõe:

ACÓRDÃO Nº 684/2019 – TCU – Plenário

1. Processo TC 011.359/2006-1.

1.1. Apenso: TC 022.436/2008-7.

2. Grupo II – Classe de Assunto: I - Pedido de Reexame (em Representação).

3. Recorrente: Ministério Público junto ao TCU.

4. Órgão/Entidade: Fundo Constitucional do Distrito Federal.

5. Relator: Ministro Aroldo Cedraz

5.1. Relator da deliberação recorrida: Ministro Marcos Vinícios Vilaça.

6. Representante do Ministério Público: Subprocurador-Geral Lucas Rocha Furtado (manifestação oral).

7. Unidades Técnicas: Secretaria de Recursos (Serur); Secretaria de Controle Externo da Fazenda Nacional (SecexFazenda).

8. Representação legal:

8.1. Francisco Eduardo de Holanda Bessa, representando Ministério da Fazenda.

8.2. Éride Machado Bueno Bomtempo, representando Secretaria do Tesouro Nacional.

9. Acórdão:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos de Pedido de Reexame interposto pelo Ministério Público junto ao TCU contra o Acórdão 1.665/2008-TCU-Plenário;

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, diante das razões expostas pelo relator, com fundamento nos arts. 32, inciso I, 33 e 48 da Lei 8.443/1992 e nos arts. 285, 286 e 278, § 2º, do Regimento Interno, em:

9.1. conhecer do Pedido de Reexame interposto pelo Ministério Público junto ao TCU, para, no mérito, dar-lhe provimento parcial;

9.2. julgar parcialmente procedente a representação versada neste processo;

9.3. revogar a medida cautelar deferida, para que o então Ministério da Fazenda se abstinhasse de reter ou cobrar o IRRF de policiais e bombeiros pagos com recursos do FCDF, por perda de objeto;

9.4. deixar de decidir o agravo interposto pela União contra a medida cautelar mencionada no item anterior, em razão de ter perdido seu objeto;

9.5. deixar assente que os valores referentes ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) dos servidores mantidos com recursos do FCDF, nos termos do art. 21, inc. XIV, da CF/88, pertencem à União;

9.6. determinar ao Ministério da Economia que:

9.6.1. deixe de repassar imediatamente, ao Distrito Federal, o produto da arrecadação do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre as remunerações e proventos dos servidores do Corpo de Bombeiros Militar e das Polícias Civil e Militar do Distrito Federal, pagos com recursos do Fundo Constitucional do Distrito Federal;

9.6.2. passe a utilizar a classificação, individualmente, das retenções das folhas de pagamento, conforme sistemática prescrita no manual do Siafi, de forma que fiquem evidenciadas suas respectivas espécies;

9.6.3. informe ao TCU as providências adotadas, em cumprimento às determinações contidas nos itens 9.6.1 e 9.6.2, em até 30 dias, contados da ciência da decisão que vier a ser proferida;

9.7. determinar ao Ministério da Economia e ao Governo do Distrito Federal que:

9.7.1. avaliem a conveniência e oportunidade de submeter à Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal da Advocacia-Geral da União, negociação para o ressarcimento aos cofres do Tesouro Nacional, dos valores repassados indevidamente, ao Distrito Federal, a título de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre as remunerações e proventos dos servidores do Corpo de Bombeiros Militar e das Polícias Civil e Militar do Distrito Federal, pagos com recursos do Fundo Constitucional do Distrito Federal, desde janeiro de 2003, nos termos do art. 1º da Lei 9.307/1996, com a redação da Lei 13.129/2015, c/c o art. 18, inciso III, Anexo I, do Decreto 7.392/2010, e c/c o art. 37 da Lei 13.140/2015;

9.7.2. informem ao TCU, no prazo de 30 dias, de forma fundamentada, a decisão de submeter ou não a questão do item 9.7.1 à Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal da Advocacia-Geral da União;

9.8. dar conhecimento desta deliberação ao recorrente, ao Ministro de Estado da Economia e ao Secretário da Fazenda do Distrito Federal.

10. Ata nº 9/2019 – Plenário.

11. Data da Sessão: 27/3/2019 – Ordinária.

12. Código eletrônico para localização na página do TCU na Internet: AC-0684-09/19-P.

13. Especificação do quórum:

13.1. Ministros presentes: José Mucio Monteiro (Presidente), Walton Alencar Rodrigues, Benjamin Zymler, Augusto Nardes, Aroldo Cedraz (Relator), Raimundo Carreiro, Bruno Dantas e Vital do Rêgo.

13.2. Ministros com voto vencido: Augusto Nardes e Raimundo Carreiro.

13.3. Ministros-Substitutos presentes: Marcos Bemquerer Costa e André Luís de Carvalho.

No mérito, portanto, a Corte de Contas decidiu que os valores referentes ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) dos servidores mantidos com recursos do FCDF, nos termos do art. 21, inc. XIV, da CF/88, pertencem à União.

Entretanto, é preciso alertar que o Ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal, concedeu medida liminar pleiteada pelo Governo do Distrito Federal para suspender os efeitos do mencionado acórdão¹, a qual será melhor explanada ao final deste estudo.

2 NOÇÕES INICIAIS

Antes de adentrar na análise dos fundamentos do Acórdão nº 684/2019, faz-se necessário o entendimento das regras que formam a base da questão jurídica tratada.

A Constituição Federal de 1988, no artigo 21, XIV, atribuiu à União Federal a competência para organizar e manter as forças de segurança pública do Distrito Federal, ao dispor:

Art. 21. Compete à União:

(...)

XIV - organizar e manter a polícia civil, a polícia militar e o corpo de bombeiros militar do Distrito Federal, bem como prestar assistência financeira ao Distrito Federal para a execução de serviços públicos, por meio de fundo próprio;

Além disso, a Carta Magna trata da polícia civil, da polícia militar e do corpo de bombeiros militar do Distrito Federal em outros dispositivos, a saber:

Art. 32. O Distrito Federal, vedada sua divisão em Municípios, reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos com interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços da Câmara Legislativa, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição.

(...)

§ 4º Lei federal disporá sobre a utilização, pelo Governo do Distrito Federal, das polícias civil e militar e do corpo de bombeiros militar.

Art. 42 Os membros das Polícias Militares e Corpos de Bombeiros Militares, instituições organizadas com base na hierarquia e disciplina, são militares dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 18, de 1998)

Art. 144. A segurança pública, dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, é exercida para a preservação da

¹ Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=410103>

ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, através dos seguintes órgãos:

(...)

§ 6º - As polícias militares e corpos de bombeiros militares, forças auxiliares e reserva do Exército, subordinam-se, juntamente com as polícias civis, aos Governadores dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios.

Sobre esses dispositivos, é elucidativo o magistério de Pedro Lenza²:

Conforme já explicitamos, o art. 31, § 4º, declara inexistirem polícias civil, militar e corpo de bombeiros militar pertencentes ao Distrito Federal, devendo lei federal dispor sobre a sua utilização pelo Governo do Distrito Federal.

Tais instituições, embora subordinadas ao Governador do Distrito Federal (art. 144, § 6º), são organizadas e mantidas diretamente pela União (regra esta reforçada pela redação conferida ao art. 21, XIV, pela EC n. 19/98).

Consagra-se, dessa forma, um regime jurídico híbrido, particular aos integrantes da polícia civil, da polícia militar e do corpo de bombeiros militar do DF. Referidos organismos estão sujeitos à disciplina fixada em lei federal, editada pelo Congresso Nacional, e não pela Câmara Legislativa do DF, concernente ao vencimento de seus membros.

Esse entendimento está consagrado na Súmula 647/STF, que tem a seguinte redação: “compete privativamente à União legislar sobre vencimentos dos membros das polícias civil e militar do Distrito Federal”.

A outra regra de fundamental importância para a compreensão da celeuma objeto de análise está no artigo 157, inciso I, da Constituição Federal, que estabelece que pertencem aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos pagos pelos referidos entes aos seus servidores. A saber:

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

Quanto a essa regra, recorreremos à doutrina de Ricardo Alexandre³, que elucidada:

² LENZA, Pedro. Direito constitucional esquematizado. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 943

O imposto de renda é um imposto federal. Conforme previsto no art. 45 do Código Tributário Nacional, a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Dessa forma, e nos termos da legislação do IR, se, a título de exemplo, uma empresa privada paga salários a um empregador no valor de cinco mil reais, também deve efetuar, na condição de responsável, a retenção do imposto de renda incidente sobre o pagamento e o recolhimento do valor aos cofres públicos federais.

Se o Estado de Minas Gerais paga a um servidor o mesmo montante, também deve efetuar a retenção do imposto. Todavia, apesar de se tratar de um tributo federal, não se deve recolher o valor retido aos cofres públicos federais, pois, nos termos do art. 157, I, da CF/1988, o produto da arrecadação pertence ao próprio Estado.

Ultrapassado esse ponto, passe-se à análise das razões que fundamentaram a decisão adotada pelo Tribunal de Contas da União no Acórdão nº 684/2019, no sentido de que os valores arrecadados a título de imposto de renda retido na fonte dos servidores da segurança pública do Distrito Federal pertencem à União, e não ao ente distrital.

3 ANÁLISE DO MÉRITO

Da leitura do longo relatório e dos votos vencedores do Acórdão nº 684/2019, pode-se extrair os seguintes tópicos principais que fundamentam a conclusão do voto vencedor, os quais serão expostos de forma sucinta a seguir: (i) natureza jurídica dos servidores das polícias civil e militar e do corpo de bombeiros militar do Distrito Federal; (ii) natureza jurídica do Fundo Constitucional do Distrito Federal e sistemática de pagamento das remunerações dos servidores; (iii) interpretação literal e interpretação teleológica do art. 157, I, da Constituição Federal.

3.1 Natureza jurídica dos servidores da polícia civil, da polícia militar e do corpo de bombeiros militar do Distrito Federal

Como já apontado, a situação dos servidores da segurança pública do DF é peculiar, já que a Constituição Federal atribui a organização e a manutenção à União

³ ALEXANDRE, Ricardo, Direito tributário esquematizado. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método. p. 679/679

(art. 21, XIV) ao passo que estabelece a subordinação das corporações ao Governador do Distrito Federal (art. 144, § 6º) e dispõe que são militares do Distrito Federal os membros da polícia militar e do corpo de bombeiros militar do DF (art. 42).

Ao analisar a questão, o Ministro Walton Alencar, cujo voto espelhou a tese vencedora, se valeu do voto proferido no Acórdão nº 1.633/2016-Plenário para esclarecer:

Como se vê, não é simples a tarefa de definir o vínculo dos policiais civis, militares e integrantes do Corpo de Bombeiros Militar do DF com o Estado (União ou DF), pois algumas normas apontam num sentido e outras, no sentido oposto. Também é oscilante a jurisprudência dos tribunais, inclusive quanto à competência para apreciar as causas de interesse desses agentes.

Nada obstante, o exame em conjunto das diversas normas – constitucionais, complementares, ordinárias e regulamentares – levou-me à mesma conclusão do Ministro Moreira Alves, no julgamento do RE 241.494-1/DF, com a qual também se alinharam a Semag e o douto Procurador-Geral do TCU: os militares e policiais civis do Distrito Federal são servidores híbridos, vinculados tanto à União quanto ao Distrito Federal.

São vinculados à União para fins de regime jurídico, que é disciplinado por lei federal.

São vinculados ao Distrito Federal, para fins de comando.

A União criou as instituições Polícia Civil, Polícia Militar e Corpo de Bombeiro Militar do Distrito Federal, as organiza e as mantém, sempre com esboço em lei federal.

A administração das instituições foi entregue ao Governo do Distrito Federal, que dela faz uso e exerce os poderes hierárquico e disciplinar, observados os termos estabelecidos por lei federal (§ 4º do art. 32 da CF).

São federais as leis que estruturam essas instituições e dispõem sobre a remuneração de seus servidores e militares. Cite-se, por exemplo, a Lei n.º 11.663/2008, que fixou os subsídios das carreiras integrantes da Polícia Civil do DF, e a Lei n.º 11.757/2008, que fixou novos valores para a Vantagem Pecuniária Especial devida aos militares da Polícia Militar do Distrito Federal e do Corpo de Bombeiros Militar do Distrito Federal. De igual forma, o regime de previdência dos militares do Distrito Federal é regido por lei federal específica, a saber, a Lei n.º 10.496/2002.

Sendo a organização e a manutenção da Polícia Civil, Polícia Militar e Corpo de Bombeiros Militar do Distrito Federal da competência da União, o regime jurídico dos militares e

policiais civis do Distrito Federal é aquele estabelecido pela União, que legisla sobre a remuneração e benefícios previdenciários. Esse também é o entendimento que vigora no Supremo Tribunal Federal, conforme jurisprudência colacionada.

Por conseguinte, esses agentes integram o regime próprio de previdência dos servidores da União, seja o dos servidores civis, seja o dos militares (observadas as normas atinentes às respectivas corporações militares).

Reforça essa convicção o teor do § 4º do art. 32 da Constituição Federal, que prevê que ‘lei federal disporá sobre a utilização, pelo Governo do Distrito Federal, das polícias civil e militar e do corpo de bombeiros militar’. Desnecessário seria o comando constitucional se essas instituições estivessem completamente vinculadas ao Governo do Distrito Federal, como ocorre nos estados da federação.

A tese de que os policiais e militares do Distrito Federal são, para todos os fins, servidores e militares distritais, reduz a expressão ‘organizar e manter’, contida no inciso XIV do art. 21 da CF, ao mero custeio das instituições mencionadas, o que não é aceitável, pois a competência de organizar e manter essas instituições não se reduz à mera obrigação de transferir recursos.

Admitir que policiais e militares do DF integram regime de previdência desse ente conduziria à inexorável conclusão de inconstitucionalidade da Lei nº 10.496/2002 e de toda a legislação federal que trata da estrutura remuneratória desses agentes. Inconstitucional também seria a LRF, que inclui as despesas de pessoal com militares e policiais civis do DF, inclusive inativos e pensionistas, dentro do limite de despesas do Poder Executivo Federal.” (grifou-se)

Assim, para o Acórdão objeto do presente estudo, firmou-se o entendimento de que os servidores da polícia civil, da polícia militar e do corpo de bombeiros militar do DF estão submetidos a um regime híbrido, tendo vínculo jurídico com a União (a quem compete organizar e custear as carreiras) e vínculo hierárquico e disciplinar com o governo do Distrito Federal (a quem cabe a utilização das forças).

Afasta-se, portanto, a tese de acordo com a qual os aludidos servidores são distritais para todos os efeitos legais.

3.2 Natureza jurídica do Fundo Constitucional do Distrito Federal e sistemática de pagamento das remunerações dos servidores

Uma vez definida a natureza híbrida dos servidores, há que se analisar a natureza do Fundo Constitucional do Distrito Federal, bem como a sistemática que é

adotada para o pagamento da remuneração dos servidores da segurança pública do CF, por meio do fundo.

Nos termos do art. 1º da Lei nº 10.633, de 2002, o FCDF tem natureza contábil, o que, de acordo com os fundamentos constantes do Acórdão em análise, implica na integração desse ao orçamento da União, o que caracteriza distinção com relação aos fundos especiais, pois, no caso do FCDF, os recursos não são transferidos do orçamento da União para o Distrito Federal, sendo os pagamentos realizados de forma direta pelo fundo. A saber:

21. Trata-se de fundo contábil que integra o orçamento da União, nos termos do art. 165, § 5º, inciso I, da CF/88, e que não faz parte da personalidade jurídica do DF, estando sob a jurisdição do Tribunal de Contas da União, consoante jurisprudência do STF (MS 28.584) e desta Corte de Contas (Acórdãos 1.235/2002, 739/2004, 1.316/2009-Plenário, 2.029/2009-Plenário, 1.066/2011, 3.061/2012, 2.154/2013 e 1.169/2015, todos do Plenário).

22. Conforme concluíram a Secex-Fazenda e Semag em suas instruções, embora entenda que o tema também extrapola o objeto da Solicitação do Congresso Nacional, verificou-se que o FCDF não constitui um fundo especial, pois, diferentemente de outros fundos que possuem referida natureza (ex. Fundo de Fiscalização das Telecomunicações – Fistel), não possui receitas vinculadas, com a maior parte dos seus recursos provenientes da fonte 100 do Tesouro Nacional.

23. Nessa seara, ao se constatar que o FCDF não é financiado por receitas especificadas, mas por recursos ordinários do Tesouro Nacional, referido Fundo deixaria de possuir dois atributos para ser classificado como fundo especial: receita especificada e recursos vinculados. Relewa ainda destacar que a vinculação é decorrente do atributo da receita especificada, ou seja, para possuir recursos vinculados, faz-se necessário também possuir receitas especificadas.

Como decorrência, restou assentado que o pagamento da remuneração dos servidores da segurança pública do DF é realizado diretamente pelo FCDF, via sistemas federais de pagamento, de forma que os recursos não transitam pelas contas do Distrito Federal. Nesse sentido:

24. É curial observar que o Fundo Constitucional do Distrito Federal–FCDF (previsto no art. 21, inciso XIV, da Carta Política e instituído pela Lei 10.633/2002) é, nos termos do art. 165, § 5º, inciso I, da Carta Magna, um fundo contábil que integra o orçamento da União, administra recursos federais e não faz parte da personalidade jurídica do Distrito Federal.

Ademais, **realiza pagamentos aos aludidos servidores via Siape/Siafi (§ 3º do art. 1º da Lei 10.633/2002), que são sistemas federais, sem a participação do Governo do DF.**

(...)

Do referido excerto destaca-se, ainda, interpretação dada pelo Analista da Semag ao art. 2º da Lei nº 10.633/2002 (dispõe sobre a instituição do FCDF), para quem a destinação de recursos promovida pela lei opera-se em favor do Fundo e não em prol do governo do Distrito Federal. **“Assim, está o FCDF na esfera jurídico-administrativa da União; os recursos que dele fazem parte são federais; a execução orçamentário-financeira é realizada no Siafi; a folha de pagamentos dos servidores é gerada pelo Siape. Enfim, todos os elementos que permeiam o Fundo são de natureza federal, o que permite que se afirme que quem realiza os pagamentos dos vencimentos dos servidores da área de segurança é o Fundo e não o Distrito Federal”** (texto da instrução da Semag reproduzido à fl. 48).

Desse modo, firmou-se a tese de que o pagamento da remuneração dos servidores da polícia civil, da polícia militar e do corpo de bombeiro militar do Distrito Federal é realizado pela União, por meio do FCDF, e não pelo Distrito Federal, uma vez que os recursos que são destinados ao FCDF sequer transitam pelo tesouro distrital, não integrando a receita corrente líquida do DF.

3.3 Interpretação literal e interpretação teleológica do art. 157, I, da Constituição Federal

O artigo 157, I, da CF/88, é expresso ao dispor que pertencem aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

Interpretando-se o dispositivo de forma literal, verifica-se a previsão de que o produto da arrecadação do IRRF pertence aos Estados e ao DF nos casos em que os rendimentos forem por eles pagos, pelas suas autarquias ou pelas fundações que instituírem e mantiverem.

No presente caso, considerando a tese exposta no tópico anterior, tem-se que o pagamento da remuneração dos servidores das corporações de segurança pública do DF é realizado pela União, por meio do FCDF, e não pelo Distrito Federal, de

forma que restaria afastada a incidência da regra do predito dispositivo constitucional. Isso porque, se não é o Distrito Federal a entidade responsável pelo pagamento das remunerações, não há que se falar em apropriação do IRRF sobre pagamentos realizados por ente diverso, qual seja: a União Federal.

Além disso, ultrapassando a interpretação literal e adentrando na interpretação teleológica da norma, a Corte de Contas sustentou a mesma conclusão: o Distrito Federal não faz jus ao recebimento dos valores arrecadados a título de IRRF.

Consoante exposto pela área técnica do TCU, a razão de ser da norma estampada no art. 157, I, da CF/88, está relacionada com o pacto federativo, a fim de evitar que entes federativos tenham que transferir receitas tributárias uns aos outros. Além disso, a regra visa a “desoneração” dos serviços públicos prestados pelos Estados, Municípios e pelo Distrito Federal, uma vez que o imposto de renda incide sobre todas as remunerações pagas pelo Poder Público aos seus servidores quando estes estão desempenhando função pública.

Nessa esteira, considerando que o custo da manutenção dos servidores da segurança pública do DF é suportado pela União, a quem compete, inclusive, o pagamento dos valores que seriam devidos a título de IR, não haveria que se falar, no caso, de pagamento de imposto federal pelo Distrito Federal à União, de forma que não há razão para a incidência da regra do art. 157, I, da CF/88. Ao revés, como sustentado pela Corte de Contas, caso haja a incidência da regra, estaria havendo um descumprimento da ideia exposta na norma, pois estaria a União transferindo receitas tributárias que lhe pertencem ao Distrito Federal.

A tese está bem exposta no seguinte excerto do Acórdão ora analisado:

Interpretação Teleológica do art. 157, I, da CRFB

27. A origem da regra constitucional reside na criação de medida tendente a não encarecer a prestação de serviços públicos ofertados por Estados e pelo DF, em razão de pagamento de imposto de competência federal. Ao atribuir aos Estados e ao DF a propriedade do produto da arrecadação do IRRF dos rendimentos por eles pagos, intentou-se desonerar as atividades desenvolvidas por esses entes federados. Há, por trás dessa lógica, regra vedando fluxo de recursos estaduais ou distritais para os cofres federais. Considerando que

praticamente toda prestação de serviço público, por envolver em alguma de suas etapas a incidência do imposto de renda, o pagamento de rendimentos, com recursos próprios do Estado ou do DF, acarretaria o recolhimento de tributos à União, caso não houvesse o dispositivo. Esta situação caracterizaria espécie de transferência de renda de um ente da federação a outro ente.

28. O que se vislumbra a respeito do espírito da lei é que se tentou evitar que Estados ou o DF pagassem, ainda que indiretamente, com recursos próprios, originários de seus tributos, tributos à União. Indiretamente, porque o responsável - sujeito passivo da relação tributária - pelo pagamento do imposto de renda não seria mais o Estado ou o DF, porém o beneficiário do pagamento. Como, entretanto, os recursos despendidos pelos Estados e pelo DF no pagamento das prestações de serviços seriam de origem tributária, haveria fluxo de recursos tributários dos Estados e do DF para a União.

29. Tanto que o que se tentou proteger foram os recursos oriundos de tributos estaduais e distritais é que o imposto de renda retido na fonte de rendimentos pagos por empresa pública não pertence aos Estados e ao DF. Note que as empresas públicas são compostas integralmente por recursos públicos. Se a intenção do legislador fosse no sentido de não onerar as atividades estaduais ou distritais levadas a cabo apenas com recursos públicos, os pagamentos das empresas públicas deveriam também ser enquadráveis na regra constitucional em comento. Não são alcançadas pela regra, entretanto, pelo comando constitucional as empresas públicas. A razão, pela ótica aqui esposada, reside no fato de as receitas das empresas públicas não serem de origem tributária, mas dos serviços por elas prestados, não havendo motivo, na ótica da repartição de receitas, para que o IRRF gerado pertencesse ao Estado ou ao DF. Não estaria ocorrendo a transferência de receitas tributárias.

30. Nesse mesmo sentido o posicionamento de Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins em Comentários à Constituição do Brasil, 1991, ed. Saraiva, Volume 6, Tomo II, pg. 8, ao comentar o art. 157, I, da CRFB:

‘O dispositivo [art. 157, I] é louvável. A atuação geradora do IR presume-se ser exercida por Estados e pelo Distrito Federal, objetivando o interesse da sociedade. A atuação dos Estados e do Distrito Federal, portanto, sujeitos ao IR, decorre de superior interesse, razão pela qual não seria justo que a União tributasse tais rendas e proventos daqueles que estão a trabalhar para os referidos governos, ou exigisse o imposto sobre os títulos com que transacionam tais entidades federativas.

(...)

Ao deixar, todavia, todo o produto da arrecadação do IR retido na fonte para os Estados e o Distrito Federal, assim como aquele de sua administração indireta de autarquias e fundações, à evidência, oferta o constituinte campo maior de obtenção de receita ou de redução do custo dos serviços para tais pessoas jurídicas de direito público.

(...)

O princípio, portanto, é de se elogiar. A União não deve contar com o referido imposto. Recebe-o da sociedade enquanto em relação direta entre seus membros, mas não nas situações em que um dos pólos contratantes é o Estado, o Distrito Federal, suas autarquias e fundações que lhes pertencerem ou por eles foram criadas.

Portanto, para que o intento do Constituinte na criação da regra do art. 157, I, da CF/88, reste cumprido, há que se concluir que o produto da arrecadação do IRRF, no caso concreto, pertence à União, sob pena de haver a transferência de receita própria da União ao Distrito Federal.

4 LIMINAR DEFERIDA PELO MINISTRO MARCO AURÉLIO, NO ÂMBITO DA AÇÃO CIVIL ORIGINÁRIA Nº 3.258

Inconformado com o teor do Acórdão da Corte de Contas sob análise, o Distrito Federal propôs Ação Civil Originária nº 3.258 perante o Supremo Tribunal Federal, a fim de reformar o *decisum* e, em 2 de maio de 2019, obteve medida liminar deferida pelo Ministro Relator Marco Aurélio⁴, na qual restou decidido:

3. Convencido da urgência da apreciação do tema, aciono o artigo 21, incisos IV e V, do Regimento Interno e defiro a liminar para determinar à União que se abstenha de proceder à retenção dos valores alusivos ao produto da arrecadação do imposto, retido na fonte, incidente sobre os rendimentos pagos aos membros das polícias civil e militar e do corpo de bombeiros militar do Distrito Federal, bem assim de praticar eventual ato construtivo voltado ao bloqueio de quaisquer verbas concernentes aos valores discutidos neste processo.

Da leitura da decisão monocrática, observa-se que o Ministro tende a dar razão ao Distrito Federal, sob o fundamento de que as verbas arrecadadas a título de IRRF são distritais, por considerar que o art. 157, I, da CF/88, tem em si a finalidade de criar uma nova fonte de receita para os Estados e o Distrito Federal, não cabendo ao intérprete criar distinção com relação às fontes de recursos que são utilizadas para

⁴ Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15340061933&ext=.pdf>

o financiamento dos agentes. A esse respeito, é elucidativo o seguinte excerto da decisão:

A propósito, vale trazer à balha trecho de parecer juntado ao processo, subscrito pelo Dr. Hamilton Dias de Souza, em resposta a consulta realizada, no ano de 2008, pelo então Chefe do Executivo distrital:

[...] Tratando-se de verba destinada a satisfazer obrigação dos Estados ou do Distrito Federal e havendo incidência do imposto de renda na fonte, a eles pertence o respectivo produto. Pouco importa a origem dos recursos, quem os entrega, ou quem retém o imposto na fonte. A forma pela qual se operacionaliza o pagamento não tem o condão de alterar a titularidade sobre o imposto de renda incidente na fonte. Prevalece a substância ao ato, determinada pela relação jurídica de direito material subjacente ao pagamento. Sustentar o contrário implicaria admitir que a repartição constitucional de receitas tributárias pudesse ser manipulada de acordo com procedimentos meramente formais que viessem a ser estabelecidos na legislação infraconstitucional para viabilizar os pagamentos. Eis a perspectiva a partir da qual há de ser resolvida a problemática trazida à apreciação deste Tribunal, revelando, no campo precário e efêmero, a relevância do articulado na petição inicial. Ao primeiro exame, a admissão de interpretação em sentido contrário acabará por frustrar a denominada vontade constituinte – a ser observada por todos e, em especial, pelo Supremo, na condição de guarda último da Constituição. A uma porque, considerada a adoção, pela Carta de 1988, de modelo de federalismo voltado a promover, em regime de solidariedade, a autonomia financeira dos entes federados, cumpre ao magistrado, no exercício do ofício judicante, interpretar o disposto no inciso I do artigo 157 de modo a concretizar, tanto quanto possível, o objetivo almejado pelo Constituinte: a efetiva percepção, pelos Estados e Distrito Federal, do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos aos servidores. Considerada a pluralidade de possibilidades hermenêuticas derivadas da abertura semântica do texto constitucional, descabe potencializar entendimento a encerrar exceção benéfica à União, sob pena de ter-se interferência maléfica ao tão frágil equilíbrio federativo brasileiro. A duas porque surge contraditório justificar, a partir da excepcional posição franqueada pelo constituinte ao Distrito Federal, restrição à obtenção de receita em prejuízo do ente distrital – o qual sempre mereceu tratamento diferenciado em todas as Constituições republicanas, inicialmente às margens da Guanabara e, a partir de 1960, no Planalto Central.

Há de se ter em mente, contudo, que se trata de decisão monocrática que ainda deverá ser referendada pelo Plenário da Corte, razão pela qual a celeuma, no âmbito judicial, ainda requer definição.

5 CONCLUSÃO

O objetivo do presente estudo se restringiu à análise dos fundamentos jurídicos que deram suporte à conclusão apresentada pelo Plenário do Tribunal de Contas da União no Acórdão nº 684/2019, de acordo com o qual o produto da arrecadação do imposto de renda retido na fonte sobre a remuneração dos servidores e membros da polícia civil, da polícia militar e do corpo de bombeiros militar do Distrito Federal pertencem à União e não ao Distrito Federal.

Conforme exposto, de forma resumida, a tese se embasa nas seguintes premissas:

a) os mencionados servidores são submetidos a um regime híbrido, sendo federais para fins de organização e manutenção, uma vez que a União é o ente competente para legislar sobre a estruturação da carreira e sobre os aspectos financeiros, e distritais para fins hierárquicos e disciplinares, vez que são administrativamente subordinados ao Governo do Distrito Federal;

b) o Fundo Constitucional do Distrito Federal é um fundo de natureza contábil Federal, de forma que os recursos que lhe são próprios não são transferidos para o Distrito Federal, cabendo ao fundo, no âmbito da União, dar destinação aos recursos. Assim, o pagamento dos servidores das corporações de segurança pública do DF é realizado pelo próprio fundo, por meio de sistemas de pagamentos da União, e não pelo Distrito Federal.

c) uma vez que o pagamento é realizado pelo fundo, e não pelo Distrito Federal, a interpretação literal do art. 157, I, da CF/88, afasta o direito do DF à percepção dos valores arrecadados a título de IRRF, pois ao DF cabe apenas o IRRF incidente sobre rendimentos por ele pagos, por suas autarquias ou fundações. Além disso, também a interpretação teleológica da norma dá suporte à tese de que os valores pertencem à União, uma vez que o objetivo do constituinte, no art. 157, I, foi evitar a transferência de recursos próprios de um ente da federação para outro.

Como, no caso, os recursos utilizados para o suposto pagamento de IRRF são custeados pela própria União, não há que se falar em transferência de recursos do DF para a União.

Trata-se, assim, de tese bastante plausível, que parece estar de acordo com a Carta Magna e o ordenamento jurídico prático, vez que os argumentos sustentados pelo Distrito Federal (os quais não são exame do presente estudo) não são aptos a refutar a conclusão aqui exposta.

Não se pode olvidar, contudo, que o Ministro Marco Aurélio, ao apreciar medida liminar na Ação Civil Originária nº 3.258, apontou a adoção de entendimento divergente do aqui exposto, no sentido de que os recursos do IRRF são de propriedade do Distrito Federal, e não da União. Todavia, trata-se de decisão monocrática que ainda deverá ser referendada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, razão pela qual a questão permanece aberta no âmbito do Poder Judiciário.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.751.332 E O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÕES NO DISTRITO FEDERAL

Barbara Giani Vieira¹

RESUMO

O trabalho tomou como base a decisão exarada pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial nº 1.751.332/DF, que foi publicada no Informativo nº 636 daquela Corte. A matéria recursal foi resolvida com a determinação de emissão do termo de partilha independente do recolhimento do tributo sobre a transmissão causa mortis. A análise do julgado procedeu-se mediante pesquisa legislativa, com a intenção de conferir a compatibilidade do posicionamento tomado com o ordenamento jurídico, devido à aplicação de leis regionais ao caso. Após o esaurimento do assunto, a aparente antinomia encontrada foi devidamente afastada, obtendo como resultado o alinhamento da decisão com o arcabouço normativo. Para melhor organizar a análise do assunto, inicialmente foram traçados os conceitos doutrinários do direito tributário, de forma a elucidar os termos utilizados na legislação e permitir o cotejo com o fato.

Palavras-chave: ITCMD. Condição. Alvará de partilha

ABSTRACT

The work was based on the decision issued by the 2nd Panel of the Superior Court of Justice, in judging Special Appeal No. 1,751,332 / DF, which was published in the Informative No. 636 of that Court. The appeal was resolved with the determination of the issue of the term of independent sharing of the payment of the tax on the transmission causa mortis. The analysis of the judgment was made through legislative research, with the intention of conferring the compatibility of the position taken with the legal system, due to the application of regional laws to the case. After the exhaustion of the subject, the apparent antinomy found was duly removed, resulting in the alignment of the decision with the normative framework.

¹ Bacharel em Direito; advogada; Aluna do curso de pós-graduação lato sensu do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB/ICPD; email barbaragianiv@gmail.com

To better organize the analysis of the subject, the doctrinal concepts of tax law were initially traced in order to elucidate the terms used in the legislation and allow the comparison with the fact.

Key words: ITCMD. Condition. Will share.

1 INTRODUÇÃO

Publicado no informativo nº 636 do Superior Tribunal de Justiça, de 23 de novembro de 2018, o Recurso Especial nº 1.751.332 – DF (2018/0162678-2) foi interposto pelo Distrito Federal em desfavor do Espólio de Leandro Silva Frugoni de Souza e relatado pelo Ministro Mauro Campbell Marques.

Em razão da contemporaneidade do julgado, faz-se relevante a elaboração de algumas considerações acerca do posicionamento exarado pela 2ª Turma do STJ. Apesar do caso não apresentar uma problemática argumentativa extensa, algumas considerações teóricas acerca do imposto sobre a transmissão por morte merecem ser explorada de forma a permitir o aprofundamento da matéria.

A controvérsia firmada na lide consiste em determinar se, ocorrendo o trânsito em julgado da sentença que estabeleceu a partilha dos bens no processo de inventário, o recolhimento do imposto sobre a transmissão causa mortis seria ou não condição para permitir a expedição do respectivo alvará. Ou seja, a prestação jurisdicional pleiteada no caso é a declaração do momento adequado de recolhimento do imposto: se antes ou após a emissão do termo de partilha.

O entendimento firmado pela decisão indica o tratamento que deve ser adotado pelas instâncias inferiores para a cobrança do imposto sobre a transmissão causa mortis. A finalidade é conferir maior segurança jurídica aos contribuintes quanto à instituição do tributo pela padronização do momento adequado de recolher o valor devido.

Dessa forma, mostra-se fundamental a exposição de alguns conceitos basilares de Direito Tributário, principalmente no tocante aos impostos. Importante, também, frisar as especificidades atribuídas ao ITCMD, delineadas pela Constituição Federal e regulamentado pelo Distrito Federal, com o intuito de verificar a compatibilidade da decisão com o ordenamento jurídico aplicável.

2 SÍNTESE DO RECURSO ESPECIAL Nº 1.751.332 – DF (2018/0162678-2)

O caso versa sobre a cobrança do Imposto de Transmissão Causa Mortis ou Doação. Os herdeiros fizeram o arrolamento sumário dos bens do autor da herança e estabeleceram a distribuição dos bens de forma amigável. Dessa forma, após o falecimento do *de cujus*, não será necessária a instauração do processo de inventário, uma vez que a divisão do patrimônio em questão já foi estabelecida previamente entre os herdeiros. Ao juiz, portanto, restará apenas confirmar a concordância dos interessados nos termos dispostos, homologando a partilha e determinando a lavratura dos respectivos alvarás para a transferência dos bens.

A controvérsia se pauta em relação ao momento de incidência do tributo: se na abertura da sucessão (data do evento morte) ou se após o trânsito em julgado da sentença homologatória da partilha. A lei civilista brasileira adota o Princípio da Saisine, que determina a transferência imediata do patrimônio do falecido aos herdeiros de forma automática. Entretanto, a titularidade dos bens só é alterada com a homologação da partilha em juízo.

Conforme o relatório exarado no acórdão supracitado², o recurso especial foi interposto pelo Distrito Federal argumentando, em síntese, que a entrega do termo formal de partilha deve ser condicionada à prévia comprovação da regularidade fiscal, sobretudo no que concerne ao recolhimento do imposto de transmissão causa mortis - ITCMD.

O Ministro Mauro Campbell negou provimento ao pleito, posicionando-se pela desnecessidade de recolhimento prévio do ITCMD para que seja lavrado o alvará de partilha, quando realizado o arrolamento sumário dos bens. Fundamentou seu posicionamento no artigo 659 do CPC, que, expressamente determina:

Art. 659. A partilha amigável, celebrada entre partes capazes, nos termos da lei, será homologada de plano pelo juiz, com observância dos arts. 660 a 663.

§ 1º. O disposto neste artigo aplica-se, também, ao pedido de adjudicação, quando houver herdeiro único.

² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.751.332-DF. 2ª Turma. Relator: Ministro Mauro Campbell. Data de Julgamento: 25 set 2018. Data de Publicação: 03 out 2018.

§ 2º. Transitada em julgado a sentença de homologação de partilha ou de adjudicação, **será lavrado o formal de partilha ou elaborada a carta de adjudicação e, em seguida,** serão expedidos os alvarás referentes aos bens e às rendas por ele abrangidos, **intimando-se o fisco para lançamento administrativo do imposto de transmissão** e de outros tributos porventura incidentes, conforme dispuser a legislação tributária, nos termos do § 2o do art. 662. (grifo nosso)

A interpretação do dispositivo legal, então, determina que “a homologação da partilha amigável pelo juiz, no procedimento de arrolamento sumário, não se condiciona à prova da quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas.”³ Com essa afirmação, o Relator encerrou seu voto, que foi acatado de forma unânime pelos demais Ministros.

3 CONCEITOS BÁSICOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Conceituado no artigo 3º do Código Tributário Nacional como sendo uma prestação pecuniária compulsória, o tributo deve ser instituído por lei e cobrado de forma administrativa e vinculada, sem representar sanção por ato ilícito⁴.

A vinculação da cobrança e a obrigatoriedade do pagamento representam elementos fundamentais do tributo, indicando a necessidade de arrecadação financeira do Estado e a função que a sociedade exerce para a manutenção do funcionamento da Administração Pública.

Essas características explicitam a natureza arrecadatória na imposição dos tributos, e a existência a de uma relação jurídica criada entre o contribuinte e o Fisco. Tal relação se constitui pela presença de sujeito ativo e passivo, unidos por um vínculo que atribui obrigações relativas a um objeto.⁵ Conforme define Renato Becho:

No elemento subjetivo encontramos os polos ativo e passivo da obrigação: o primeiro tem o direito de exigir do segundo a satisfação do vínculo. Eles também estão implícitos, mas

³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.751.332-DF. 2ª Turma. Relator: Ministro Mauro Campbell. Data de Julgamento: 25 set. 2018. Data de Publicação: 03 out 2018.

⁴ BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

⁵ BECHO, Renato Lopes. Lições de Direito Tributário: *teoria geral e constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 66.

presentes, na definição posta em foco. O objeto é sempre uma prestação humana, um dar, um fazer ou um não fazer. Nas obrigações de dar quantia certa, o objeto não é o dinheiro, mas a conduta humana, a prestação propriamente dita, a entrega da coisa a quem se deve.⁶

A constatação desse vínculo, no entanto, não é automática. Por se tratar de obrigações prestacionais entre sujeitos de direitos, faz-se imprescindível que o Estado estabeleça, mediante a edição de lei específica, os requisitos e os limites que devem ser observados para que a cobrança do tributo se concretize. A previsão normativa torna perfeita a relação jurídico-tributária, estabelecendo de forma equânime e igualitária as situações em que o cidadão deverá exercer o dever de contribuir para a formação de capital para a manutenção do Estado.

Por isso, doutrina Renato Becho que “em termos simples e diretos, os dois requisitos da relação jurídica (tributária) podem ser sintetizados na ocorrência de um fato e na existência de uma norma.”⁷. Desta feita, as hipóteses fáticas que comportam a instituição de tributos devem ser previamente delineadas em lei, obedecendo ao princípio constitucional de legalidade.

A lei deve ser anterior ao início da cobrança do tributo, vez a norma estabelecerá qual situação deverá ser considerada como a hipótese de incidência, o sujeito responsável pelo pagamento, a forma do cálculo e o valor devido ao Fisco.

Hipótese de incidência e fato gerador são, resguardadas as críticas feitas por alguns doutrinadores, considerados termos sinônimos, que recebem a seguinte definição pelo artigo 114 do Código Tributário Nacional: “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.⁸

Apesar da previsão normativa do conceito, os estudiosos costumam utilizar outras redações para definir o elemento de hipótese de incidência tributária. Para Renato Becho, “o fato gerador é, pois, o acontecimento do mundo real que possui a

⁶ BECHO, Renato Lopes. Lições de Direito Tributário: *teoria geral e constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 67.

⁷ BECHO, Renato Lopes. Lições de Direito Tributário: *teoria geral e constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 114.

⁸ BRASIL. Lei 5.172, de 25 out 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 20 abril 2019.

característica de fazer nascer a relação jurídico-tributária prevista, anteriormente e de forma hipotética, na norma exacional.”⁹

Assim, temos que o fato gerador é a ocorrência de um ato empírico, delimitado por lei, praticado pelo cidadão que será responsabilizado pelo pagamento do tributo. Neste cenário, é possível perceber a relação jurídico-tributária formada em torno de um fato, tendo por sujeitos o contribuinte e o ente arrecadador do tributo.

O sujeito ativo desta relação, portanto, é a pessoa jurídica que possui o direito subjetivo de receber, fiscalizar, cobrar e executar o cumprimento da lei fiscal¹⁰. Não necessariamente será o mesmo ente que instituiu a norma, já que a arrecadação pode ser delegada para outras entidades públicas.

O sujeito passivo, em contrapartida, é a pessoa física ou jurídica que suporta o ônus da tributação, e não necessariamente é o agente que praticou o fato gerador previsto na lei. Por isso, ensina Renato Becho:

Segundo nosso ponto de vista, há três modalidades de sujeitos passivos: contribuintes, responsáveis e substitutos. Em linguagem acadêmica, será contribuinte quem realiza a materialidade descrita na norma (CTN, art. 121, parágrafo único, inciso I). Responsável será qualquer pessoa que, sem ser contribuinte (sem realizar a materialidade), tiver o dever de recolher o tributo por força de lei (CTN, art. 121, parágrafo único, inciso II). O substituto tributário é aquela pessoa, vinculada à materialidade descrita na norma, chamada a recolher o tributo por força de lei. Poderá ser tanto a substituição por fato passado (CTN, art. 128) quando a substituição por fato futuro (CF, art. 150, §7º).¹¹

Vislumbrada a ocorrência do fato gerador, e determinadas as pessoas responsáveis pelo pagamento e pela arrecadação, resta definir o preço do tributo devido. A mensuração do valor será realizada mediante a incidência de um percentual pré-fixado como alíquota sobre a base de cálculo, a ser escolhida na lei instituidora do tributo. Neste sentido:

⁹ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 120

¹⁰ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 128.

¹¹ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 128-129.

A base de cálculo [...] pode ser uma medida econômica, como valor, preço ou custo, sobre a qual será aplicada uma porcentagem (alíquota) e apurado o montante do tributo. Pode, também, ser uma medida de grandeza não econômica, como peso, volume, comprimento, largura, altura, perímetro, capacidade, superfície, grossura ou qualquer outro atributo de tamanho ou grandeza.¹²

Escolhida a base valorativa para o cálculo do tributo, a lei também deve prever o percentual que será multiplicado para alcançar o valor devido ao Fisco. Este percentual é denominado alíquota, e representa um elemento de política econômica do Estado pela potencial impacto na distribuição de renda, ao exigir uma carga tributária maior dos contribuintes que praticam o fato gerador com um objeto cuja base de cálculo seja maior.

Esse fenômeno é denominado progressividade tributária, e corresponde ao aumento do valor do imposto como resultado da majoração do percentual da alíquota, que acompanha o aumento percebido na base de cálculo de forma proporcional. De maneira sucinta, ensina Hugo de Brito Machado que “progressiva é a alíquota cuja proporcionalidade é crescente na medida em que aumenta o valor da matéria tributada”.¹³

Com isso, percebe-se que a alíquota é capaz de tornar o tributo mais ou menos oneroso, a depender da quantificação de seu percentual e do valor agregado como base de cálculo. Por essa razão, também constituem o elemento distintivo das modalidades tributárias, por determinarem a progressividade ou regressividade, observando ou não a capacidade contributiva do sujeito passivo.

4 ESPECIFICIDADES DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÕES CAUSA MORTIS E DOAÇÕES

Inicialmente, cumpre ressaltar a natureza eminentemente arrecadatória dos impostos por sua característica principal: a desvinculação. Significa que não é necessária nenhuma prestação específica do Estado para que seja exigida a contribuição por seus cidadãos. A receita auferida servirá para a manutenção das

¹² BECHO, Renato Lopes. Lições de Direito Tributário: *teoria geral e constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 149.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. P. 322

instituições e das políticas públicas, sendo distribuída conforme o interesse social e político delineado nas leis orçamentárias. Assim leciona Aliomar Baleeiro:

[...] imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento.¹⁴

A definição doutrinária é coerente com a Constituição Federal, que, no artigo 145, §1º, determina que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”¹⁵

A segunda parte do dispositivo constitucional, ao determinar que a administração tributária identifique o patrimônio, rendimentos e ou atividade econômica do contribuinte com o objetivo de efetividade à arrecadação, indica os diferentes fatos geradores passíveis de cobrança. Cada fato gerador enseja um tipo de imposto diferente, que será instituído de acordo com a competência tributária conferida a cada ente da Federação.

Os impostos instituídos sobre o patrimônio do contribuinte são pouco explorados no Brasil devido ao custo político: são imediatamente percebidos pelos eleitores. Incidem sobre os bens particulares dos contribuintes e são cobrados de forma periódica, decorrente da propriedade em si, ou de forma esporádica, quando realizada a transmissão onerosa ou gratuita dos bens para terceiros¹⁶.

Atentando-se ao foco do estudo, a análise se restringirá ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD). Tal imposto é devido quando vislumbrada a transmissão gratuita de bens ou direitos,

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1970; 11ª ed. Atual. Por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000. P. 117.

¹⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 out 1988. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 20 abril 2019.

¹⁶ VALADÃO, Marco Aurélio Pereira. Estudo sobre a estrutura do ITCMD no Brasil e as iniciativas para melhorar a arrecadação. Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros: programa de estudos. Brasília: Esaf, 2014. P. 23.

decorrentes do falecimento ou do ato voluntário de alguém. Assim observa Sacha Calmón:

A Constituição repartiu o antigo ITBI do Estado em causa mortis e *inter vivos*, fixando as transmissões de bens imóveis por ato oneroso entre vivos, exceto doações, na competência do Município. O causa mortis engordou para abranger não apenas as transmissões de bens imóveis por motivo de morte, mas de quaisquer bens ou direitos, concretos e abstratos, mobiliários e imobiliários. Tomou-se o monte na acepção de uma *universitas rerum* (universalidade de bens). E entregou-se a competência desse vero imposto sobre heranças e doações ao Estado-Membro¹⁷

Constata-se que a diferença entre sucessão e transmissão de bens e de direitos consiste na possibilidade de, na transmissão, o beneficiário usufruir e dispor dos bens em seu próprio nome. Em sentido contrário, a sucessão é a transferência de bens e de direitos deixados por uma pessoa falecida a uma ou mais pessoas vivas.

O artigo 538 do Código Civil dispõe que “considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.”¹⁸ Assim, a transmissão voluntária e gratuita de parte do patrimônio particular para terceiro, recebe a denominação de doação. Referente a bens materiais ou imateriais, o contrato de doação deve ser firmado em comum acordo e por escrito.

A escolha feita pelo constituinte, ao unir a competência tributária para instituir impostos patrimoniais por recebimento de herança com o de doações, dá-se pela natureza gratuita de ambas modalidades, ainda que uma opere em razão da morte e a outra, por ato *inter vivos*¹⁹.

Pela autonomia de cada ente, há uma relativa uniformidade das legislações estaduais com relação ao contribuinte do ITCMD por doação. Conforme o trabalho realizado por Marco Aurélio Valadão para a ESAF:

¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso direito tributário brasileiro. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.P. 263

¹⁸ BRASIL. Lei 10.406, de 10 janeiro 2018. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm >. Acesso em 20 abril 2019

¹⁹ FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação: ITCMD. 2. ed. rev. atual. amp. Sao Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.p. 95.

Se o donatário residir ou for domiciliado no território do sujeito ativo, todos os estados e o Distrito Federal o elegem como contribuinte do imposto. [...] No entanto, se o donatário não for residente ou domiciliado no território do sujeito ativo, estados elegeram o doador como contribuinte, os demais estados e o Distrito Federal mantem o donatário como contribuinte.²⁰

Além de conferir aos Estados a incumbência de instituir o ITCMD, o artigo 155, §1º, III, da Constituição Federal²¹ previu a edição de lei complementar para regular a arrecadação deste tributo quando o titular dos bens transmitidos for residente no exterior. No entanto, esta lei inexistiu e atualmente os casos são regulados conforme a legislação aplicada em cada Estado²².

O texto constitucional também determina que a alíquota máxima referente ao ITCMD seja fixada pelo Senado Federal. Assim, o artigo 1º da Resolução nº 9, estabelece o limite de 8% para que os Estados lastreiem a percentagem da alíquota que adotarão. A mesma Resolução também permitiu a progressividade do ITCMD conforme o quinhão efetivamente recebido por cada herdeiro.²³

Percebendo a aparente confusão normativa ao estabelecer alíquota progressiva sobre o imposto real, considerando-se que o patrimônio disposto como base de cálculo não sofre majoração espontânea, o Supremo Tribunal Federal, reconhecendo a repercussão geral, declarou a constitucionalidade da previsão sob a seguinte ementa:

²⁰ VALADÃO, Marco Aurélio Pereira. Estudo sobre a estrutura do ITCMD no Brasil e as iniciativas para melhorar a arrecadação. Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros: programa de estudos. Brasília: Esaf, 2014. P. 46

²¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. “Art. 155. [...] III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar: a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior; [...]”. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm >. Acesso em 22 abril 2019.

²² VALADÃO, Marco Aurélio Pereira. Estudo sobre a estrutura do ITCMD no Brasil e as iniciativas para melhorar a arrecadação. Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros: programa de estudos. Brasília: Esaf, 2014. P. 43

²³ BRASIL. Senado Federal. Resolução nº 9, de 1992. “Art. 1º A alíquota máxima do imposto de que trata a alínea a, inciso I, do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1992. Art. 2º As alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal.” Disponível em < <https://legis.senado.leg.br/norma/590017/publicacao/15785996> >. Acesso em 22 abril 2019.

RECURSO EXTRAORDINARIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTARIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALIQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSAO CAUSA MORTIS E DOACAO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1o, DA CONSTITUICAO DA REPUBLICA. PRINCIPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTARIA. OBSERVANCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINARIO PROVIDO.²⁴

Percebe-se, então, que o ITCMD é um tributo do tipo imposto, cuja instituição e arrecadação são de competência estadual, com fato gerador incidente sobre a transferência gratuita da titularidade de bens ou direitos ao contribuinte, em razão do falecimento ou por doação, inexistindo qualquer contraprestação pública.

5 O ITCMD NO DISTRITO FEDERAL

Observando a Constituição Federal, percebe-se a concessão de ampla autonomia aos Estados e ao Distrito Federal, permitindo que cada ente federativo exerça atividades administrativas, normativas e eleitorais de forma independente, desde que cumpram os limites impostos pela Carta Magna.

Ainda por determinação constitucional, os entes federativos são compelidos a implantar todas as modalidades tributárias que lhes foram atribuídas, a Lei Orgânica do Distrito Federal prevê as diretrizes para o sistema fiscal distrital, estabelecendo a forma com que cada tributo será regulado e cobrado. Com relação ao ITCMD, dispõe:

Art. 133. O imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos:

I – incidirá sobre:

- a) bens imóveis situados no Distrito Federal e respectivos direitos;
- b) bens móveis, títulos e créditos quando o inventário ou arrolamento se processar no Distrito Federal ou o doador nele tiver domicílio;

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.045/RS. Julgado em 06 fev 2013. Publicado em 29 fev 2019. Disponível em < <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+562045%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+562045%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/aayssak> >. Acesso em 22 abril 2019.

II – terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar federal:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado, ou teve o seu inventário processado no exterior;

III – obedecerá a alíquotas máximas fixadas por resolução do Senado Federal.²⁵

Percebe-se que o texto é repetição do dispositivo escrito na Constituição Federal. Este é um mecanismo para evitar que as normas estaduais sejam objeto de controle de constitucionalidade. No entanto, são propositalmente genéricas, apresentando-se insuficientes para abarcar todas as situações empíricas existentes.

Os Estados e o Distrito Federal, portanto, receberam a incumbência de regular os detalhes do ITCMD, de maneira a adequar a cobrança à realidade de seus territórios, observando a natureza, o valor médio, o histórico e quantidade de bens submetidos a transferências, além de delinear os elementos constitutivos do imposto, com a finalidade de otimizar sua instituição e arrecadação.

Sob esse mandamento, o Poder Legislativo do Distrito Federal editou o decreto nº 34.982, em 19 de dezembro de 2013, regulamentando o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCD) além de dispor sobre outras providências em âmbito distrital.

Ao delimitar as hipóteses de incidência, conceitua doação como qualquer transferência não onerosa de bens ou direitos, fazendo incidir o tributo quando o patrimônio transferido for situado no Distrito Federal, ou quando o autor da herança, o doador, o herdeiro ou o donatário forem domiciliados no DF²⁶.

Após prever algumas isenções e hipóteses de não incidência do imposto, o decreto estabelece como fato gerador “nas transmissões *causa mortis*, na data da abertura da sucessão legítima ou testamentária, mesmo no caso de sucessão provisória ou decorrente de morte presumida; ou na data da morte do fiduciário, na

²⁵ DISTRITO FEDERAL. Lei Orgânica, 8 junho 1993. Disponível em < <https://www.cl.df.gov.br/pesquisa-de-leis-e-proposicoes>>. Acesso em 23 abril 2019.

²⁶ BRASIL. Câmara Legislativa do Distrito Federal. Decreto nº 34.982, de 19 de dezembro de 2013. Artigo 2º. Disponível em < <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=34982&txtAno=2013&txtTipo=6&txtParte=1>>. Acesso em 23 de abril de 2019.

substituição do fideicomisso. Para as transmissões por doação, na data em que ocorrer o fato ou a formalização do ato ou negócio jurídico que caracterize a doação²⁷.

Considera como base de cálculo a soma da totalidade dos bens transferidos, tomando os valores declarados pelo beneficiário ou valor venal estabelecido pela Administração Tributária²⁸. A alíquota pode ser 4%, 5% ou 6%, a depender do valor conferido como base de cálculo²⁹. Interessante ressaltar que o legislador adotou o critério progressivo, sendo maior a alíquota para bens com maior avaliação pecuniária.

Os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária do ITCD estão arrolados nos artigos 7º e 8º do Decreto, que atribui o dever de pagar o imposto ao beneficiário da herança ou da doação, e prevê a responsabilidade solidária para eventual serventuário omissor, para o doador, para o possuidor ou para a empresa que efetiva a transferência de titularidade dos bens³⁰.

Em virtude do caso em análise versar sobre o momento para o pagamento do ITCMD, importa salientar o tratamento que este ponto recebe em âmbito distrital. Conforme o disposto no Decreto 34.982:

Art. 17. O imposto deverá ser pago:

I – antes da lavratura da escritura pública;

II – antes de proferida a sentença:

a) no processo de inventário;

²⁷ BRASIL. Câmara Legislativa do Distrito Federal. Decreto nº 34.982, de 19 de dezembro de 2013. Artigo 3º. Disponível em < <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=34982&txtAno=2013&txtTipo=6&txtParte=>. >. Acesso em 23 de abril de 2019.

²⁸ BRASIL. Câmara Legislativa do Distrito Federal. Decreto nº 34.982, de 19 de dezembro de 2013. Artigos 11 e 12. Disponível em < <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=34982&txtAno=2013&txtTipo=6&txtParte=>. >. Acesso em 23 de abril de 2019.

²⁹ BRASIL. Câmara Legislativa do Distrito Federal. Decreto nº 34.982, de 19 de dezembro de 2013. Artigo 13. Disponível em < <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=34982&txtAno=2013&txtTipo=6&txtParte=>. >. Acesso em 23 de abril de 2019.

³⁰ BRASIL. Câmara Legislativa do Distrito Federal. Decreto nº 34.982, de 19 de dezembro de 2013. Artigos 7º e 8º. Disponível em < <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=34982&txtAno=2013&txtTipo=6&txtParte=>. >. Acesso em 23 de abril de 2019.

b) na dissolução de sociedade conjugal ou união estável;

III – na hipótese de extinção de usufruto por morte do usufrutuário, no prazo de até trinta dias, contado do falecimento;

IV – na hipótese de transmissão de bens móveis, direitos, títulos e créditos não sujeitos a transcrição, no prazo de até 30 dias, contado da tradição ou da formalização do ato ou negócio jurídico que caracterize a doação.³¹ (grifo nosso)

Por fim, a norma prevê que a ocorrência de infração decorrente da inobservância dos dispositivos, atribuindo uma sanção quando o contribuinte não realizar o pagamento no prazo estabelecido na guia expedida pela Fazenda Pública. A penalidade consiste em atualização monetária, multa de 10% e juros de mora de 1%³².

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a ampla exposição do assunto, discorrendo de forma teórica sobre os temas correlatos ao ITCMD, retoma-se a análise do julgado no Recurso Especial nº 1.751.332 – DF (2018/0162678-2). A decisão foi no sentido de desprovidimento, permitindo o pagamento do imposto após a emissão do termo formal da partilha da herança, documento essencial para a transferência de titularidade do bem. O acórdão conclui com a seguinte observação:

Portanto, ao contrário do afirmado pelo recorrente, a obrigatoriedade de recolhimento de todos os tributos previamente ao julgamento da partilha (art. 664, § 5º, CPC) foi afastada pelo próprio art. 659, ao prever sua aplicação apenas ao arrolamento comum. O novo Código de Processo Civil de 2015, ao tratar do arrolamento sumário, permite que a partilha amigável seja homologada anteriormente ao recolhimento do imposto de transmissão causa mortis, e somente após a expedição do formal de partilha ou da carta de adjudicação é que a Fazenda Pública será intimada para providenciar o lançamento administrativo do imposto, supostamente devido.³³

³¹ BRASIL. Câmara Legislativa do Distrito Federal. Decreto nº 34.982, de 19 de dezembro de 2013. Artigo 17. Disponível em <
<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=34982&txtAno=2013&txtTipo=6&txtParte=>. >. Acesso em 23 de abril de 2019.

³² BRASIL. Câmara Legislativa do Distrito Federal. Decreto nº 34.982, de 19 de dezembro de 2013. Artigos 19 e 20. Disponível em <
<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=34982&txtAno=2013&txtTipo=6&txtParte=>. >. Acesso em 23 de abril de 2019.

³³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.751.332-DF, 2ª Turma. Relator: Ministro Mauro Campbell. Data de Julgamento: 25 set 2018. Data de Publicação: 03 out 2018.

Conforme o estudo realizado, tal decisão é coerente com o ordenamento jurídico federal, e se compatibiliza com os limites delineados na Constituição Federal e no Código Civil. Em âmbito distrital, apesar da aparente antinomia, percebe-se, também, compatibilidade material da decisão com o Decreto nº 34.892 do Distrito Federal.

Imperioso notar que o fato gerador ocorre apenas depois da efetiva transferência de propriedade do bem, fato que só se concretiza após a emissão do termo de partilha. Dessa forma, é inconsistente exigir que o cidadão arque com o ônus do imposto antes de realizar o fato que o origina.

Sob uma leitura inicial do artigo 17 do decreto distrital, percebe-se a determinação do pagamento do ITCMD antes que a sentença seja proferida no processo de inventário. No entanto, analisando o caso descrito pelo acórdão, tal dispositivo não é aplicável, uma vez que não se trata de processo de inventário.

O acórdão refere-se a um processo simplificado, uma vez que já existe consenso prévio entre os herdeiros acerca da divisão dos bens do autor da herança. O arrolamento sumário presta-se para evitar a instauração do inventário, necessitando da prestação judicial apenas para homologar a distribuição previamente acordada entre os beneficiários.

Apesar de a decisão encontrar respaldo no ordenamento jurídico, o dispositivo do Decreto nº 34.982 do Distrito Federal merece críticas justamente por exigir o pagamento do ITCMD antecipadamente. Entende-se que a finalidade é garantir adimplemento fiscal com a expectativa de recebimento patrimonial do contribuinte, conforme explicado por Sacha Calmón:

A tributação das doações antecipatórias junto com a herança é exigência técnica universalmente observada por motivos óbvios de resguardo contra a evasão do imposto. Em verdade, o fato jurígeno é o acréscimo patrimonial do herdeiro, do legatário, do meeiro e do cessionário (quinhões ou meações).³⁴

No entanto, pela própria natureza do processo de inventário, é imprevisível a quantificação dos bens que cada herdeiro irá receber. A sentença determinará a

³⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso direito tributário brasileiro. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.P. 263

divisão patrimonial do autor, indicando o quinhão devido para cada beneficiário, que representa a base de cálculo para a valoração do tributo. Sobre isso, Humberto Theodoro Júnior explica:

A apuração, lançamento e cobrança do tributo sucessório serão realizados totalmente pelas vias administrativas (art. 662, § 2º). Isto em nada diminui as garantias do Fisco, uma vez que, após a homologação da partilha, o seu registro não se poderá fazer no Registro de Imóveis sem o comprovante do recolhimento do tributo devido (art. 143 da Lei dos Registros Públicos). Por outro lado, independentemente de intervir no processo de arrolamento, a Fazenda Pública não estará adstrita aos valores nele declarados pelas partes.³⁵

Dessa forma, o Fisco não pode lançar um valor arbitrário ou presumido, nem antecipar a cobrança deste tributo antes da ocorrência de seu fato gerador, uma vez que o herdeiro tem a liberdade de renunciar ao direito de receber seu quinhão.

Essa é a questão de fundo percebida no julgamento do acórdão, representando a importância de que fosse determinado o momento mais adequado para a cobrança efetiva do tributo, de forma a padronizar o procedimento de lançamento do crédito tributário, para os contribuintes certos e com os valores devidos, proporcionando maior segurança jurídica e efetividade para a arrecadação tributária.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1970; 11ª ed. Atual. Por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000;

BECHO, Renato Lopes. Lições de Direito Tributário: *teoria geral e constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014;

BRASIL. Câmara Legislativa do Distrito Federal. Decreto nº 34.982, de 19 de dezembro de 2013. Disponível em <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=34982&txtAno=2013&txtTipo=6&txtParte=>>;

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 out 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>;

³⁵ Theodoro Júnior, Humberto, Curso de Direito Processual Civil. Procedimentos Especiais, Vol II, pg. 331, 2016, 50ª edição.

BRASIL. Lei 10.406, de 10 janeiro 2018. Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>

BRASIL. Lei 5.172, de 25 out 1966. Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>;

BRASIL. Senado Federal. Resolução nº 9, de 1992. Disponível em
<<https://legis.senado.leg.br/norma/590017/publicacao/15785996>>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.751.332-DF. 2ª Turma. Relator: Ministro Mauro Campbell. Data de Julgamento: 25 set 2018. Data de Publicação: 03 out 2018;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.045/RS. Julgado em 06 fev 2013. Publicado em 29 fev 2019. Disponível em <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+562045%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+562045%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/aayssak>>.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso direito tributário brasileiro. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018;

DISTRITO FEDERAL. Lei Orgânica, 8 junho 1993. Disponível em
<<https://www.cl.df.gov.br/pesquisa-de-leis-e-proposicoes>>.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação: ITCMD. 2. ed. rev. atual. amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005;

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007;

Sousa, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária, 3ª ed., Rio de Janeiro, Edições Financeiras S/A, 1960;

Theodoro Júnior, Humberto, Curso de Direito Processual Civil. Procedimentos Especiais, Vol II, 50ª edição: 2016;

VALADÃO, Marco Aurélio Pereira. Estudo sobre a estrutura do ITCMD no Brasil e as iniciativas para melhorar a arrecadação. Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros: programa de estudos. Brasília: Esaf, 2014